

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

ANGÉLICA BALDISSARELLI LOCATELLI

O PASSADO, O PRESENTE E O FUTURO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: uma análise sobre a necessidade de garantia do juízo e a atribuição
de efeito suspensivo

CURITIBA
2012

ANGÉLICA BALDISSARELLI LOCATELLI

O PASSADO, O PRESENTE E O FUTURO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO
FISCAL: uma análise sobre a necessidade de garantia do juízo e a atribuição
de efeito suspensivo

Monografia apresentada ao Curso de
Graduação da Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Paraná, como
requisito parcial à obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Elton Venturi

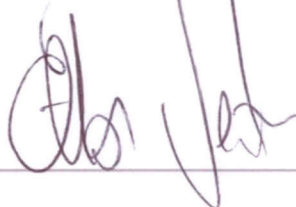
CURITIBA
2012

TERMO DE APROVAÇÃO

ANGELICA BALDISSARELLI LOCATELLI

O PASSADO, O PRESENTE E O FUTURO DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL: uma análise sobre a necessidade de garantia do juízo e a atribuição de efeito suspensivo

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

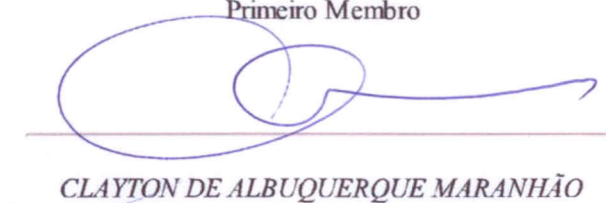


ELTON VENTURI
Orientador

Coorientador



RODRIGO LUÍS KANAYAMA - *Direito Público*
Primeiro Membro



CLAYTON DE ALBUQUERQUE MARANHÃO
Segundo Membro

*Aos meus pais, Ivo e Sandra,
por tudo.*

RESUMO

O objetivo central do presente trabalho é examinar como se opera a exigência de garantia do juízo e a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, estabelecendo-se um paralelo com a sistemática, recentemente alterada, das execuções comuns. Para isso, inicialmente se empreendeu uma análise do tratamento historicamente conferido às causas fiscais, constatando-se que este em pouco se alterou desde o regime das Ordenações. Somente no ano de 2006, com a edição da Lei nº 11.382, uma mudança significativa no regime geral das execuções de título extrajudicial fomentou o interesse em uma modificação mais profunda no rito das execuções fiscais e despertou a discussão sobre a aplicação da lei geral, mais expedita, aos procedimentos especiais regidos pela Lei nº 6.830/80. Diante desse contexto, foram examinados os principais argumentos e contra-argumentos apresentados pela comunidade jurídica para a transposição das regras dos artigos 736 e 739-A do Código de Processo Civil ao rito previsto na Lei de Execução Fiscal, concluindo-se pela sua total inaplicabilidade em razão das peculiaridades da relação entre contribuinte e Fazenda Pública. Por fim, foram rapidamente apresentadas as propostas de alteração legislativa da disciplina das execuções fiscais, em especial o Projeto de Lei nº 5.080/2009, encerrando-se com breve exposição das críticas doutrinárias acerca da adequação entre a mudança proposta, as reais circunstâncias e as finalidades pretendidas.

Palavras-chave: execução fiscal, embargos do devedor, garantia, efeito suspensivo.

ABSTRACT

The main objective of this work is to examine the requirement of court guarantee and the assignment of the suspensory effect to the motion to stay the tax execution procedure, making a connection to the newly changed system of common execution procedure. Initially, an analysis of the historic treatment to fiscal causes was made, concluding that little has been altered since the Ordinations regime. Only in 2006, when the Law n. 11.328 was written, a significant change to the extrajudicial title enforcement regime fostered the intentions in making a deep modification also on the tax execution procedure, firing the discussion about the use of the general law, more swifter, to the special procedures governed by the Law n. 6.380/80. Within this context, the main arguments and counterarguments presented by the community of jurists regarding the transposition of the articles 736 and 739-A of the Procedure Civil Code to the rite foreseen on the Tax Enforcement Law were scrutinized, reaching the conclusion that it cannot be done due to the peculiarities involving the relation between the taxpayer and the National Treasure. At last, a few proposals of law changing were quickly presented, especially the 5080/2009 bill, closing the matters by revealing the doctrinal findings regarding the required changes, the real circumstances and the intended purposes.

Keywords: tax execution procedure, debtor objections, warranty, suspensory effect.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. O TRATAMENTO DA GARANTIA E DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL NA LEGISLAÇÃO NACIONAL.....	8
2.1 Ordenações.....	8
2.2 Decreto Imperial nº 9.885/1888.....	11
2.3 Decreto-Lei nº 960/1938.....	13
2.4 Código de Processo Civil de 1973.....	15
2.5 Lei nº 6.830/80.....	18
3. A APLICAÇÃO AOS EXECUTIVOS FISCAIS DO REGIME ATUAL DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO CIVIL.....	20
3.1 Critérios tradicionais para resolução do conflito de normas.....	20
3.2 Aplicação subsidiária da lei geral à lei especial.....	31
3.3 Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional nº 1.732/2007 e a suposta vulnerabilidade da Fazenda Pública.....	55
3.4 Prerrogativas processuais da Fazenda Pública <i>versus</i> direitos e garantias constitucionais do contribuinte.....	72
3.4.1 O procedimento (ou ato) administrativo de lançamento do débito fiscal e a formação unilateral da Certidão de Dívida Ativa.....	78
3.4.2 A irretratabilidade da arrematação e o regime de execução contra a Fazenda Pública.....	90
3.5 <i>Mens legislatoris</i> da Lei nº 11.382/2006.....	98
4. OS PROJETOS DE NOVA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E A PROPOSTA DE DESJUDICIALIZAÇÃO DOS ATOS EXACIONAIS.....	101
4.1 As razões para a reforma e as sugestões de mudança.....	101
4.2 Projeto de Lei nº 5.080/2009.....	107
4.3 As críticas doutrinárias sobre a execução fiscal administrativa.....	111
5. CONCLUSÃO.....	118
REFERÊNCIAS.....	122
ANEXOS.....	126

1. INTRODUÇÃO

A temática em questão tem maior importância na medida em que os executivos fiscais atualmente correspondem a mais da metade dos processos judiciais em trâmite¹. Além disso, tem-se que a tributação é um fenômeno jurídico que atinge a todos os cidadãos, direta ou indiretamente, sem exceção, sendo que qualquer um pode vir a figurar no pólo passivo de tais ações judiciais, na condição de contribuinte ou de responsável tributário. A propósito, vale mencionar que o universo dos contribuintes não se restringe à parcela dos inadimplentes, havendo um grande percentual daqueles que honram com os seus débitos tributários. Não obstante, é certo que ninguém está imune a eventuais erros no procedimento administrativo que culmina no lançamento tributário e, por consequência, à cobrança fiscal indevida.

Desse modo, se, por um lado, no momento da execução da dívida ativa deve ser considerado o dever constitucional de pagar impostos, somado ao interesse público na arrecadação tributária eficiente, com vistas a garantir a manutenção dos serviços públicos básicos e a implementação de políticas públicas para a redução da desigualdade e a inclusão social; por outro lado, não é admissível que o preço a ser pago seja a violação ou, até, a subtração dos direitos e garantias dos contribuintes, os quais se encontram em posição evidentemente desfavorecida em relação à Fazenda Pública.

À vista desse notável embate de interesses, deve-se ter por noção pressuposta que a execução fiscal é, por excelência, a ação judicial utilizada pelo Fisco para a cobrança e satisfação do crédito tributário, ao passo que os embargos à execução fiscal são considerados a ação antiexacional típica. A difícil missão do legislador e do magistrado, nesse caso, é atuar de modo a promover o efetivo equilíbrio entre as partes, uma vez que, ao lado do interesse da Fazenda Pública pela expropriação imediata dos bens do devedor de créditos tributários constituídos, com subsequente pagamento da dívida ativa, está o interesse do executado em ver

¹ MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. Brasília: Ministério da Justiça, 2007. Disponível em: http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf. Acesso em: 25.08.2012.

as suas razões de mérito analisadas pelo juiz da causa, antes que a execução forçada seja efetivada, tornando-se irreversível.

Nesse contexto, a discussão sobre a obrigatoriedade da constrição patrimonial, como condição de admissibilidade da defesa do contribuinte-executado, e a sua relação com a atribuição, automática ou não (*ex lege* ou *ope iudicis*), do efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal ganha maior relevância, especialmente após a reforma processual de 2006, que modificou o regime comum de execução fundada em título extrajudicial, aplicável subsidiariamente às ações judiciais de cobrança da dívida ativa.

Tendo em vista a problemática ora apresentada, com o presente trabalho se pretende realizar uma análise diacrônica e sincrônica do tratamento conferido à garantia do juízo e ao efeito suspensivo dos embargos na legislação nacional, cuidando-se, precipuamente, de identificar os pontos polêmicos e as principais soluções apresentadas pela comunidade jurídica sobre a aplicação (ou não) dos artigos 736 e 739-A do Código de Processo Civil² ao regime especial dos executivos fiscais, em detrimento das disposições da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80³). Além disso, buscou-se também analisar como tais questões têm sido tratadas nas propostas para uma nova lei de execução fiscal, bem como a sua adequação à realidade e à finalidade pretendida.

² Em redação dada pela Lei nº 11.382/2006:

Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos. (...)

Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo. (Incluído pela Lei nº 11.382, de 2006).

§ 1o O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

§ 2o A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram.

§ 3o Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4o A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5o Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

§ 6o A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens.

³ Cf. Anexo A.

2. O TRATAMENTO DA GARANTIA E DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL NA LEGISLAÇÃO NACIONAL

2.1 Ordenações

Inicialmente, cumpre advertir que, até o advento da Constituição de 1824, o Brasil desconhecia a separação dos poderes, o que significa que, neste primeiro momento da história brasileira, as esferas do judicial, administrativo, fiscal e militar se confundiam. Sendo assim, é de maior relevância a seguinte observação feita por José da Silva Pacheco:

Não obstante houvesse órgãos destinados, principalmente, à realização da justiça, estes acumulavam atribuições diversas, da mesma forma que os da administração também exerciam as judiciais.

Por outro lado, quer por considerações de classe ou privilégio, havia a disparidade de tratamento no que se referia ao foro, instância e processo.⁴

Isso é, em linhas gerais, o que se verificava com relação às causas fazendárias. Dom Felipe, então rei de Portugal, estabeleceu o privilégio de foro, por meio do Regimento de 7 de março de 1609, ao prescrever as atribuições do Procurador dos Feitos da Coroa, Fazenda e Fisco e do Juiz dos Feitos da Coroa, Fazenda e Fisco de, respectivamente, promover a penhora e julgar a execução dos créditos da Fazenda Real. Mais tarde, pela Carta de Lei de 22 de dezembro de 1761, o Conselho da Real Fazenda passou a ser o responsável por conhecer e julgar, privativamente e em primeira instância, as causas relativas à arrecadação tributária, ou seja, os processos executivos para cobrança da dívida ativa, provenientes de impostos, taxas e multas.

Ademais, é possível constatar que, muito embora os precedentes da execução fiscal no Brasil remontem ao regime das Ordenações – que em seu Livro III tratou, indistintamente, de todas as espécies processuais (fosse da área cível, comercial ou criminal), de acordo mesmo com uma noção de unicidade processual –, às causas fiscais reservava-se um processo sumário de cobrança das dívidas ativas do poder público. Para se fazer uso de tal ação especial, a pretensão da

⁴ PACHECO, José da Silva. **Evolução do processo civil brasileiro**: desde as origens ate o advento do novo milênio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 64.

Fazenda Pública deveria estar fundada em direito líquido e certo, representado por “certidão de dívida liquidada”, à qual ainda não se atribuía a qualidade de título executivo, mas de mero meio de prova documental, cuja função era permitir a pronta realização da penhora⁵.

Quanto ao seu procedimento, a ação executiva se desenvolvia em duas fases. A primeira, dita cognitiva, prestava-se à apreciação sumária e ao julgamento da legitimidade formal e substancial da penhora. Na segunda fase, por sua vez, ocorria a execução da sentença precedente, com a expropriação do bem penhorado para a satisfação do crédito fiscal⁶.

Desse modo, intentada a ação pela Fazenda Pública, expedia-se mandado executivo para que, no prazo de 24 horas, o devedor pagasse a dívida, sob pena de penhora de tantos bens quanto bastassem para integral quitação do valor requerido e das custas processuais. Somente depois de garantida a execução e depositados os bens, ao réu era aberto o prazo de dez dias para se defender, podendo apenas alegar a quitação da dívida, a prescrição de quarenta anos, a ilegitimidade passiva ou a nulidade do processo. No mais, a competência para a apreciação do mérito da causa era da autoridade administrativa, competindo ao magistrado apenas o exame da legalidade e da regularidade do procedimento administrativo de constituição do crédito⁷.

Vale dizer, no bojo da ação executiva não se discutia a existência ou inexistência do crédito fazendário, razão pela qual Ronaldo Cunha Campos chegou a afirmar que a fase de cognição servia unicamente para antecipar a penhora, que fazia às vezes de medida cautelar⁸. Iran de Lima, a seu turno, considerava que o processo em questão era de “pura cognição incompleta”, uma vez que atos de execução eram realizados antes da fase instrutória⁹.

Pois bem, depois de analisada e atestada a regularidade da penhora, proferia-se a sentença e o devedor era novamente intimado para, no prazo de 24h, pagar a dívida. Cabe ressaltar que, mesmo que o devedor incorresse em revelia, a

⁵ CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Aide, 1989, p. 13.

⁶ FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 3.

⁷ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 23-24.

⁸ *Ibidem*, p. 14.

⁹ LIMA, Iran de. **A dívida ativa em juízo: a execução fiscal na Lei 6.830/80**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 2.

qual importava na automática procedência da penhora¹⁰, o juiz não poderia deixar de proferir sentença¹¹, visto que esta seria o título executivo propriamente¹².

Caso o executado se insurgisse contra a decisão prolatada, poderia recorrer por meio de embargos à execução, contando com o prazo de dez dias para a apresentação das provas de suas alegações¹³. Segundo Iran de Lima, os embargos do executado teriam função modificativa ou infringente do julgado¹⁴, de modo que as matérias passíveis de arguição eram as mesmas das previstas para a defesa, sendo vedada, porém, a reprodução dos argumentos já ventilados e repelidos pelo juízo¹⁵.

Com relação à influência do recurso sobre o curso da execução, Milton Flaks afirma que “recebida a apelação no efeito devolutivo ou rejeitados os embargos, prosseguia o processo com a avaliação e subsequente arrematação”¹⁶, o que poderia dar a entender que já nesta época os embargos possuíam efeito suspensivo dos atos executivos. Afirmação em sentido contrário, entretanto, pode ser extraída das declarações de Iran de Lima, para quem “os recursos não tinham efeito suspensivo”¹⁷. Por sua vez, Ronaldo Cunha Campos alerta que o procedimento no Brasil, embora apoiado em lei portuguesa, não possuía rigorosamente as mesmas características assinaladas no direito português¹⁸, em que os embargos opostos na ação executiva não tinham, via de regra, o condão de suspender a execução¹⁹.

Com o transcorrer do tempo, algumas legislações processuais esparsas foram então editadas, o que acabou por levantar a conveniência de se uniformizar a praxe judiciária. Nesse intuito, o governo imperial incumbiu Antônio Joaquim Ribas de organizar a Consolidação das Leis do Processo Civil (também conhecida como Consolidação Ribas), posteriormente tornada obrigatória pela Resolução de Consulta de 28 de dezembro de 1876. Como era de se esperar de uma consolidação, os seus preceitos como um todo eram meras reproduções do direito

¹⁰ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 4.

¹¹ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 21.

¹² *Ibidem*, p. 13 e 22.

¹³ Nas causas cujo valor excedesse a alçada do juízo, o devedor poderia apresentar recurso de apelação contra a sentença. Ainda, sendo caso de sentença desfavorável ao Fisco, o reexame era obrigatório.

¹⁴ LIMA, Iran de. *Op. cit.*, p. 2.

¹⁵ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 4.

¹⁶ *Idem*.

¹⁷ LIMA, Iran de. *Op. cit.*, p. 2.

¹⁸ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 20.

¹⁹ *Ibidem*, p. 15.

anterior. Sendo assim, é possível dizer que a sistemática das Ordenações vigorou no Brasil não apenas no período colonial, mas perdurou até praticamente todo o Império²⁰.

A princípio, a ação executiva fiscal não seria afetada pelo advento do Regulamento nº 737, de 25 de novembro de 1850, que se propôs a disciplinar apenas o processo comercial, descuidando-se das causas fazendárias. No entanto, por força da Lei nº 3.272, de 5 de outubro de 1885, regulamentada pelo Decreto nº 9.549, de 23 de janeiro de 1886, diversas das disposições daquele regulamento passaram a reger também às execuções cíveis e fiscais, especialmente no tocante ao procedimento de execução de carta de sentença²¹. Isso gerou inúmeras dúvidas quanto à aplicação das normas ao caso concreto, de maneira que, pouco mais de uma década após o advento da Consolidação Ribas, um Decreto Imperial viria para, pela primeira vez na história, disciplinar exclusivamente as ações de execução fiscal²².

2.2 Decreto Imperial nº 9.885/1888

Em 29 de fevereiro de 1888, foi editado o Decreto Imperial nº 9.885, com o intuito de estabelecer um regulamento próprio para o processo executivo fiscal. Contudo, como não poderia deixar de ser, vez que ao direito não é dada a possibilidade de prever todas as vicissitudes das relações sociais, às causas fiscais aplicavam-se também as disposições do Regulamento nº 737/1850 e do Decreto nº 9.549/1886, naquilo em que não fossem contrárias ao disposto no regramento especial²³.

Em linhas gerais, o novo diploma legal não apresentou inovações significativas. Conservou-se o regime de dupla fase da ação executiva, que deveria ainda ser instruída por documento probatório da dívida. Com a citação do executado lhe era facultado pagar a dívida ou indicar bens à penhora, no prazo de 24 horas. Já a defesa do devedor deveria ser promovida no prazo de dez dias, sendo “só

²⁰ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 5.

²¹ PACHECO, José da Silva. *Evolução...* *Op. cit.*, p. 139.

²² LIMA, Iran de. *Op. cit.*, p. 4.

²³ PACHECO, José da Silva. *Evolução...* *Op. cit.*, p. 140.

admitida depois de seguro o juízo pela penhora”²⁴ e se restringia à prova da quitação ou à arguição de nulidade processual. Caso qualquer outra matéria fosse levantada pelo devedor na defesa, o juiz deveria suscitar conflito (leia-se: declinar sua competência), visto que apenas à autoridade administrativa competia conhecer das questões relativas à natureza da dívida e à sua prescrição. Ademais, manteve-se a previsão dos embargos à sentença, porém “o efeito suspensivo ficou restrito às hipóteses em que se alegasse falta da primeira citação e nulidade do procedimento da arrematação”²⁵. Por fim, uma mudança interessante trazida por esse novo regramento diz respeito à desnecessidade de carta de sentença para a execução, que deveria prosseguir nos próprios autos.

Embora tenha evidente importância histórica²⁶, o Decreto Imperial nº 9.885/1888 durou pouco. Houve a proclamação da República e, pouco depois, a promulgação da Constituição de 1891, que previa a competência privativa do Congresso Nacional para “legislar sobre o direito civil, comercial e criminal da República e o processual da Justiça Federal”²⁷. Ao tornar expressa apenas a questão federal, deu-se abertura à elaboração de Códigos de Processo Estaduais. Desse modo, com a nova ordem constitucional, “praticamente acabou a dualidade comercial-civil, mas criou-se a pluralidade processual estadual e federal”²⁸.

Assim, com vistas à unificação dos procedimentos referentes à justiça federal, em 5 de novembro de 1898, por meio do Decreto nº 3.084, foi aprovada a Consolidação das Leis elaborada por José Higino Duarte Pereira, contando com um título próprio para o tratamento “Do Executivo Fiscal”. Em sua grande maioria, a consolidação se limitou a reproduzir os dispositivos do Decreto Imperial nº 9.885/1888, porém, trouxe também uma mudança relevante, a saber, a inclusão da prescrição da dívida entre as matérias argüíveis pelo devedor em sua defesa²⁹.

A partir da Constituição de 1934, a competência para legislar sobre processo de modo geral tornou a ser exclusiva da União. Com isso³⁰ e com a extinção da

²⁴ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 7.

²⁵ *Ibidem*, p. 6.

²⁶ Alguns conceitos que hoje são básicos, como o de dívida ativa e o de inscrição de dívida, foram introduzidos pela legislação nesta época.

²⁷ Art. 34, 23º, da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891.

²⁸ PACHECO, José da Silva. **Evolução...** *Op. cit.*, p. 210.

²⁹ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 8.

³⁰ Na verdade, é possível dizer que a sistemática somente se alterou com a Constituição de 1937. Conforme apontado por José da Silva Pacheco, a exposição de motivos do Código de Processo Civil de 1939 cuidou de ressaltar que “contra a tendência descentralizadora da Constituição de 1891, que

Justiça Federal pelo Decreto-lei nº 6, de 16 de novembro de 1937, surgiu mais uma vez a conveniência de unificar os procedimentos executivos em todo o território nacional. A primeira dessas experiências se deu precisamente com a criação de uma lei federal para tratar dos processos relativos às causas fazendárias da União.

2.3 Decreto-Lei nº 960/1938

Como já mencionado, o Decreto-lei nº 960, de 17 de dezembro de 1938, foi responsável por inaugurar o sistema de leis federais de processo para todo o território nacional. Inspirando-se, basicamente, no Decreto Imperial nº 9.885/1888, tratou de uniformizar o procedimento voltado para a cobrança de créditos públicos, a despeito da origem da dívida exigida³¹. Em seu texto mesclavam-se normas de direito substantivo e de direito instrumental voltadas à regulamentação exaustiva do procedimento, cuidando-se desde o pedido até os recursos cabíveis³².

Um das principais alterações na sistemática das ações executivas diz respeito à defesa do executado, que passou a ser deduzida diretamente nos embargos, “em dez dias contados da penhora ou da entrada da precatória citatória no cartório do Juízo deprecante”³³, restando ainda positivado³⁴ no artigo 16 do Decreto-lei nº 960 o entendimento jurisprudencial firmado no Supremo Tribunal Federal de que, ao devedor em processo executivo fiscal era facultado “opor toda e qualquer defesa, inclusive a arguição de inconstitucionalidade da lei que deu origem à cobrança”³⁵.

No dia 1º de março de 1940, por força do Decreto-lei nº 1.965, de 16 de janeiro de 1940, entrou em vigor o primeiro Código de Processo Civil brasileiro,

outorgara aos estados a faculdade de legislar sobre o processo civil e comercial, insurgiram-se os elaboradores do Estatuto de 1934, transferindo à União essa prerrogativa política. Mas esta restituição à União de um poder de legislar que durante um século lhe pertencera estava destinada a permanecer letra morta dentro do ambiente da exagerada autonomia política ainda reservada por aquela carta aos estados componentes da Federação. A constituição de 1937 veio tornar possível, fortalecendo o poder central a realização da unidade processual, e, para dar-lhe maior expressão e coerência, unificou também a justiça”. (PACHECO, José da Silva. **Evolução...** *Op. cit.*, p. 212).

³¹ PACHECO, José da Silva. **Evolução...** *Op. cit.*, p. 215.

³² FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 10.

³³ LIMA, Iran de. *Op. cit.*, p. 7.

³⁴ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 29.

³⁵ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 8.

instituído pelo Decreto-lei nº 1.608, de 18 de setembro de 1939. Com o advento da nova codificação, uma grande discussão acerca da sua aplicação aos executivos fiscais se instalou na doutrina e na jurisprudência.

Alguns autores, como José da Silva Pacheco, entenderam pela absorção do procedimento da execução fiscal no diploma processual geral. Nas palavras do autor citado:

Com a promulgação do Código de Processo Civil, tal processo especial tornava-se desnecessário, sob todos os aspectos em que se quisesse examinar a matéria³⁶.

Diante dos três caminhos: a) manter íntegro o Decreto nº 960, ao lado do Código de Processo Civil; b) reforma-lo, alterá-lo ou substituí-lo por outro conjunto de regras; ou c) revoga-lo, inserindo no Código de Processo Civil as regras aplicáveis, este último nos parecia ser o mais acertado³⁷.

No entanto, considerando que o artigo 1º do Código de Processo Civil dispunha que “o processo civil e comercial, em todo o território brasileiro, reger-se-á por este Código, salvo o dos feitos por ele não regulados, que constituam objeto de lei especial”, a maior parte dos juristas compreendeu que o diploma processual não afetou o Decreto-lei nº 960/38, o qual “representou a manutenção da política de propiciar à Fazenda o uso de um procedimento especial”³⁸. Nesse sentido, explica Milton Flaks, sobre o Decreto-lei nº 960/38:

Coexistiu com o Código de Processo Civil de 1939, firmando-se o entendimento, após amplo debate na doutrina e na jurisprudência, envolvendo o alcance do seu art. 76 e a sua condição de lei especial, de que as disposições da lei processual comum não o revogavam, mas se lhe aplicavam subsidiariamente.³⁹

Nos anos que se seguiram, diversas alterações foram introduzidas no Decreto-lei nº 960/38, objetivando acelerar o procedimento fiscal. Contudo, há quem defendesse a necessidade de um instrumento mais eficaz e expedito, capaz de realmente desafogar o Poder Judiciário das centenas de milhares de executivos fiscais em andamento. Sobre isso, três diferentes projetos tramitaram no Congresso

³⁶ PACHECO, José da Silva. **Evolução...** *Op. cit.*, p. 215.

³⁷ *Ibidem*, p. 216.

³⁸ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 28.

³⁹ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 10.

Nacional, mas, por fim, o que prevaleceu foi a edição de um novo e unificado Código de Processo Civil⁴⁰.

2.4 Código de Processo Civil de 1973

No ano de 1961, Oscar Pedroso Horta, à época ministro titular do Ministério da Justiça, convidou o professor Alfredo Buzaid para elaborar o anteprojeto de reforma do Código de Processo Civil. O trabalho ficou pronto e foi apresentado a Milton Campos, então Ministro da Justiça, em janeiro de 1964. Pouco mais de um ano depois, em abril de 1965, foi levado à discussão pela comunidade de juristas no Congresso Nacional de Direito Processual de São Paulo e Campos do Jordão, onde recebeu diversas propostas de alteração.

Finalmente, em 2 de agosto de 1972, quando o próprio Alfredo Buzaid era o Ministro de Justiça, o anteprojeto foi enviado ao Congresso Nacional por mensagem presidencial, acompanhado de Exposição de Motivos datada de 31 de julho de 1972. Após todo o trâmite de discussão e votação pelos parlamentares, em menos de três meses, o projeto se converteu em lei, que foi sancionada no dia 11 de janeiro de 1973, para entrar em vigor a partir de 1º de janeiro de 1974. É interessante notar que, mesmo antes de entrar em vigor, o novo diploma legal já recebeu algumas correções, por força da Lei nº 5.925, de 1º de outubro de 1973.

Pois bem, no que toca às inovações no processo de execução, tem-se que o anteprojeto da lei adotou a unidade do processo executivo, equiparando os títulos executivos extrajudiciais aos judiciais e suprimindo as ações executivas e o executivo fiscal como categorias autônomas⁴¹⁻⁴². Aliás, quando tratou dos requisitos necessários para realizar qualquer execução, dispôs, em seu artigo 583⁴³, que toda execução deve ter por base um dos títulos executivos, seja judicial ou extrajudicial,

⁴⁰ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 11-12.

⁴¹ PACHECO, José da Silva. **Evolução...** *Op. cit.*, p. 268.

⁴² Cabe ressaltar que o Decreto-lei nº 960/38 não foi totalmente revogado pelo Código de Processo Civil de 1973, uma vez que permaneceram ainda em vigor as normas que fugiam ao direito instrumental. Entretanto, tais preceitos de direito material foram posteriormente revogados pela Lei nº 6.830/80.

⁴³ Art. 583. Toda execução tem por base título executivo judicial ou extrajudicial. (Revogado pela Lei nº 11.382/ 2006)

enumerados nos artigos 584⁴⁴ e 585⁴⁵, estando ali incluída a Certidão de Dívida Ativa.

Ademais, na redação original do Código de Processo Civil, a defesa do executado era oportunizada unicamente por meio de embargos, que deveriam ser oferecidos no prazo de dez dias após a intimação da constrição patrimonial. Via de regra, os embargos do devedor não eram admitidos antes de seguro o juízo pela penhora ou depósito da coisa executada.

Deve-se aqui ressaltar que, originalmente, o Código de Processo Civil não tratava do efeito em que deveriam ser recebidos os embargos à execução de título extrajudicial. Somente os embargos opostos às execuções fundadas em sentença tinham o efeito suspensivo expressamente garantido, estando ainda restrito às hipóteses dos incisos do artigo 741⁴⁶. Entretanto, isso não obstou o reconhecimento da doutrina pela extensão da suspensividade atribuída à defesa do devedor aos casos omissos. Quanto a isso, declarou Humberto Theodoro Júnior:

Quanto à execução do título extrajudicial, não há norma expressa, mas a mesma eficácia se impõe por razão de um princípio lógico-jurídico, cuja atuação se dá na ausência de norma direta. (...)

Dentro dessa ordem de idéias, a suspensão da execução decorre, em nosso Código, da regra geral que manda suspender o processo sempre que o provimento jurisdicional de mérito “depende do julgamento de outra causa” (causa prejudicial) (art. 265, IV, ‘a’).

Ao contrário, a não suspensão da execução diante da propositura da ação prejudicial de embargos é que dependeria sempre de texto expresso, para abrir exceção à regra geral que decorre da prejudicialidade.⁴⁷

Também a jurisprudência havia se consolidado nesse sentido. Veja-se:

⁴⁴ Art. 584. São títulos executivos judiciais: (...) (Revogado pela Lei nº 11.382/ 2006)

⁴⁵ Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: (...)

VI - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, Estado, Distrito Federal, Território e Município, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei. (Redação e numeração alterada pela Lei nº 11.382/2006)

⁴⁶ Art. 741. Quando a execução se fundar em sentença, os embargos serão recebidos com efeito suspensivo se o devedor alegar:

I - falta ou nulidade de citação no processo de conhecimento, se a ação lhe correu à revelia;

II - inexigibilidade do título;

III - ilegitimidade das partes;

IV - cumulação indevida de execuções;

V - excesso da execução, ou nulidade desta até a penhora;

VI - qualquer causa impeditiva, modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação com execução aparelhada, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença;

VII - incompetência do juízo da execução, bem como suspeição ou impedimento do juiz.

⁴⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto *apud* PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. A subsistência do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.155. pp.69-83. ago. 2008, p. 72.

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS A EXECUÇÃO - EFEITO SUSPENSIVO - CEDULA RURAL PIGNORATÍCIA HIPOTECÁRIA - VENDA ANTECIPADA DE BENS PENHORADOS - INCOMPATIBILIDADE DO ART. 41, PAR-1., DO DECRETO-LEI N. 167/67 COM A LEGISLAÇÃO PROCESSUAL CIVIL.

I- **Os embargos a execução, como ação cognitiva autônoma, da qual pode se valer o executado, uma vez opostos, possuem efeito suspensivo.** Dai deflui, podem impedir a venda antecipada de bens penhorados prevista no art. 41, par-1, do Decreto-Lei n. 167/67. Excepcionada as hipóteses de "providências cautelares urgentes" de que tratam as ressalvas constantes dos artigos 670, 793 e 1113, do CPC.

II- Precedentes do STJ.

III- Recurso conhecido e provido.

(REsp 38.781/GO, Rel. Min. Waldemar Zveiter, Terceira Turma, julgado em 23/11/1993, DJ 14/03/1994 – grifou-se)

Por oportuno, cabe aqui colacionar pequeno excerto do voto do relator Ministro Waldemar Zveiter, que explicita: “quanto aos embargos à execução fundada em título extrajudicial, a doutrina e jurisprudência dos tribunais afirmam entendimento no sentido de que eles sempre tem efeito suspensivo”.

A despeito da omissão normativa, tal orientação seguiu sendo aplicada até a superveniência da reforma processual efetuada pela Lei nº 8.953, de 13 de dezembro de 1994, que inseriu o parágrafo 1º ao artigo 739, no Código de Processo Civil, dispondo expressamente: “Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo”. Vale lembrar que, quando da inserção da nova regra, as ações de execução fiscal e os respectivos embargos já eram regidos por lei especial, também omissa quanto ao assunto, o que de forma alguma impossibilitou que os embargos à execução fiscal continuassem a ser admitidos no efeito suspensivo. É o que afirmam Luís Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima, nos seguintes termos:

Essa lacuna legislativa, no entanto, não impediu que, ao longo do período que medeia a promulgação do Código de 1973 e da Lei nº 8.953/94 (mais de vinte anos, portanto), os embargos à execução extrajudicial fossem recebidos regularmente no efeito suspensivo, o mesmo sucedendo às execuções fiscais, inclusive antes da edição da Lei nº 6.830/80.⁴⁸

Assim, resta claro que, ao se introduzir no sistema do Código de Processo Civil a regra do parágrafo 1º do artigo 739, o objetivo não era trazer uma inovação à ordem jurídica, tornando obrigatório o recebimento dos embargos à execução

⁴⁸ PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. *Op. cit.*, p. 71.

extrajudicial no efeito suspensivo, até mesmo porque “tal medida já decorria do sistema processual então em vigor, ainda que de forma implícita”⁴⁹. O que se buscou, na verdade, foi assentar um entendimento já vigente.

Essa questão se encontra de todo evidente na Exposição de Motivos da Lei nº 8.953/94, em que se lê: “a introdução de um parágrafo ao artigo 739 explicita o princípio de que os embargos do devedor serão sempre recebidos com efeito suspensivo, conforme, aliás, é da doutrina predominante”⁵⁰.

Por fim, em um novo ciclo de reformas do diploma processual geral, as regras sobre a necessidade da garantia e a obrigatoriedade da concessão de efeito suspensivo aos embargos se inverteram. Por força da Lei nº 11.382/2006, a constrição patrimonial deixou de ser requisito necessário para a defesa do executado e passou a ser apenas uma das condições para a suspensão da execução pela oposição dos embargos do devedor. É o que basta saber por ora. Quanto a esse assunto, outras observações pontuais serão empreendidas ao longo deste trabalho.

2.5 Lei nº 6.830/1980

Com a unificação dos procedimentos de execução promovida pelo Código de Processo Civil de 1973, as prerrogativas da Fazenda Pública foram consideravelmente reduzidas. Segundo Milton Flaks, suas vantagens sobre os particulares praticamente se limitaram “a) à autoconstituição do seu título de crédito; b) ao reexame obrigatório, em 2º grau, das sentenças desfavoráveis; c) aos prazos especiais para os seus representantes; d) à preferência de seus créditos; e) a não se sujeitar a concurso ou habilitação”⁵¹.

Desse modo, defendendo que ao Estado deveria ser reservado um processo expedito de realização da receita pública, o Poder Executivo propôs ao Congresso Nacional que a cobrança da dívida ativa voltasse a ser regulada por um

⁴⁹ *Ibidem*, p.

⁵⁰ BRASIL. **Exposição de Motivos nº 162**, de 13 de abril de 1993.

⁵¹ FLAKS, Milton. *Op. cit.*, p. 12.

procedimento próprio⁵². Tal proposta foi, de fato, acolhida, após ter alguns de seus excessos aparados pelo Poder Legislativo federal⁵³. Assim, no dia 23 de dezembro de 1980 entrava em vigor a Lei nº 6.830, instituída especificamente para regulamentar as execuções fiscais, que foram, assim, retiradas do âmbito de incidência da lei geral.

Quanto ao seu procedimento, por ora, interessa apenas assinalar o disposto no artigo 16, que, no seu parágrafo 1º, a exemplo das legislações anteriores, estatui que “não se admitem embargos antes de garantida a execução”. De acordo com Ronaldo Cunha Campos, essa norma é parte integrante da própria sistemática do processo de execução⁵⁴.

Ademais, consoante o *caput* do artigo 16, tem-se que ao executado é oportunizada a discussão do débito fiscal pela via dos embargos, no prazo ampliado de trinta dias seguintes à data do depósito, da juntada da prova da fiança bancária, ou, da efetiva intimação da penhora.

Da mesma forma que no Código de Processo Civil a princípio nada se previu sobre o efeito em que deveriam ser recebidos os embargos, também a nova Lei de Execução Fiscal deixou de se manifestar a esse respeito. Contudo, como já visto, isso não impediu que ao longo dos anos os tribunais normalmente atribuíssem efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

Apenas recentemente (propriamente com o advento da Lei nº 11.382/2006) surgiram maiores dúvidas quanto à subsistência dessa ordem de idéias, suscitando-se áridos debates entre os juristas. Nesse contexto, no próximo capítulo serão tratados os principais argumentos e contra-argumentos apontados pela doutrina e pela jurisprudência acerca da aplicabilidade (ou não) das inovações da sistemática da execução comum ao procedimento especial de execução fiscal.

⁵² *Ibidem*, p. 19.

⁵³ O anteprojeto foi objeto de sessenta e oito emendas dos congressistas, sendo que a Comissão Mista houve por bem aprovar treze integralmente, cinco com subemendas, três em parte, e julgou quatro prejudicadas, rejeitando as demais. Assim, “por fim, aprovou um texto substitutivo, que incorporou ao projeto original todas as modificações decorrentes de emendas e subemendas, aceitas ou sugeridas pelo relator, Senador José Lins. Esse texto veio a ser convertido na Lei n. 6.830/80”. (PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 10)

⁵⁴ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 34.

3 A APLICAÇÃO AOS EXECUTIVOS FISCAIS DO ATUAL REGIME DOS EMBARGOS À EXECUÇÃO CIVIL

3.1 Critérios tradicionais para resolução do conflito de normas

De acordo com os ensinamentos de Norberto Bobbio⁵⁵, o direito deve ser considerado em seu aspecto objetivo como um sistema normativo, pois evidente que as normas não existem isoladamente, mas se encontram inseridas em um contexto. Contudo, não é todo e qualquer conjunto de normas que constitui uma unidade sistemática. Ao contrário, para que o ordenamento jurídico seja reconhecido como uma totalidade ordenada, os entes que o compõem devem estar relacionados coerentemente entre si e com o todo.

Em vista disso, tem-se por inadmissível que a lei atribua consequências opostas ao mesmo fato jurídico, sob pena de rompimento da sistematicidade do direito. No entanto, a própria hermenêutica tradicional reconhece que, por vezes, o legislador vem a produzir regras que contradizem os demais preceitos do sistema. Nessa hipótese, uma das disposições deverá ser afastada para que se identifique apenas uma solução adequada ao caso concreto.

Logo, porque o ordenamento pretende-se um sistema razoavelmente⁵⁶ coerente e nele não podem coexistir normas incompatíveis, necessária se faz a instituição de mecanismos para a superação das antinomias. A propósito, para Bobbio, considera-se antinomia a presença de normas com comandos contraditórios no mesmo ordenamento e com mesmo âmbito de validade.

Ademais, atente-se que os problemas de coerência tendem a ocorrer, especialmente, nos ordenamentos jurídicos complexos, cujas normas derivam de variadas fontes, podendo apresentar oposições entre si. E é quando surgem tais conflitos que se tornam aplicáveis as técnicas tradicionais para a solução de antinomias, que são três: (a) o critério cronológico, que é aquele pelo qual, entre

⁵⁵ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Ed. da UnB, 1995, *passim*.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.151. pp.49-58. abr. 2008, p. 50. Afirmando o relativismo da própria coerência, o autor cita Ibsen: "Já alguma vez conduziste até o fim um pensamento, sem teres tropeçado numa contradição?".

duas normas incompatíveis, prevalece a norma posterior (*lex posterior derogat priori*); (b) o critério hierárquico, que é aquele pelo qual, entre duas normas incompatíveis, prevalece a hierarquicamente superior (*lex superior derogat inferiori*); e (c) o critério da especialidade, que é aquele pelo qual, de duas normas incompatíveis, uma geral e uma especial (ou excepcional), prevalece a segunda (*lex specialis deroga generali*)⁵⁷. Porquanto pertinente ao objeto do presente trabalho, particular atenção será prestada a este último critério.

Como é sabido, a distinção entre as leis gerais e as especiais se dá em razão da extensão da sua aplicabilidade, o que é determinada pelas peculiaridades do vínculo intersubjetivo concreto. Diante disso, ao passo que, de um lado, há a norma geral, aplicável a um sem-número de relações jurídicas, indistintamente; do outro, há a norma especial, que rege de maneira exclusiva certa espécie de relação jurídica. Ambas as leis continuam a existir no ordenamento jurídico, sendo válidas e vigentes. Entretanto, no que tange a determinado conteúdo, e somente em relação a ele, a lei especial afasta a eficácia da lei geral.

Nesse sentido, segundo Bobbio, a regra especial é aquela que retira do âmbito da regra geral uma parte da matéria por esta disciplinada, a fim de lhe conferir um tratamento diferenciado (contrário ou contraditório). Ainda, o autor esclarece que essa transição da norma mais abrangente para a norma menos abrangente “corresponde a uma exigência fundamental de justiça, compreendida pelo tratamento igual das pessoas que pertencem à mesma categoria.”⁵⁸

De tal sorte, sobre o fundamento do critério pelo qual a lei especial derroga a lei geral incompatível, elucida Bobbio:

A passagem da regra geral à regra especial corresponde a um processo natural de diferenciação das categorias, e a uma descoberta gradual, por parte do legislador, dessa diferenciação. Verificada ou descoberta a diferenciação, **a persistência na regra geral importaria no tratamento igual de pessoas que pertencem a categorias diferentes, e, portanto, numa injustiça.** Nesse processo de gradual especialização, operado através de leis especiais, encontramos uma das regras fundamentais da justiça, que é a do *suum cuique tribuere* (dar a cada um o que é seu). Entende-se, portanto, por que a lei especial deva prevalecer sobre a lei geral: ela representa um momento ineliminável do desenvolvimento de um ordenamento. Bloquear a lei especial frente à geral significaria paralisar esse desenvolvimento.⁵⁹ (grifou-se)

⁵⁷ BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, pp. 92-96.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 96.

⁵⁹ *Idem*.

Com efeito, de acordo com Paulo de Barros Carvalho⁶⁰, a preeminência da justiça (então percebida como valor ou sobreprincípio) tem sua realização garantida na concretização dos demais princípios jurídicos, a exemplo do princípio da igualdade. Este, por sua vez, deve ser compreendido também em seu viés material, consoante clássica exposição de Ruy Barbosa, baseada na lição Aristotélica, de que “a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam”⁶¹.

Sendo assim, certo é que há algumas categorias de pessoas que, em razão das circunstâncias diferenciadas que enfrentam no convívio social, merecem uma proteção especial, um tratamento próprio no ordenamento jurídico, tanto no que tange a normas de direito material quanto de direito processual⁶²⁻⁶³.

Com relação ao estudo da aplicabilidade das disposições do Livro II do Código de Processo Civil ou da Lei de Execução Fiscal ao procedimento judicial utilizado pela Fazenda Pública para a satisfação dos seus créditos públicos, primeiramente será analisado como cada um desses diplomas normativos se enquadra nos preceitos da Teoria Geral do Direito, conforme o alcance dos seus efeitos jurídicos.

Ao se comparar os referidos dispositivos, a impressão inicial é de que se está tratando de matérias processuais equivalentes, uma vez que ambas as leis disciplinam procedimentos de execução forçada. De fato, como esclarecido por Humberto Theodoro Júnior, “em linhas gerais, a sistemática da execução fiscal introduzida pela Lei n. 6.830 é a mesma do Código de Processo Civil, ou seja, a da execução por quantia certa”⁶⁴. A diferença entre uma e outro estaria justamente no

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 198.

⁶¹ Logo na sequência o autor explana: “Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. (BARBOSA, RUY. **Oração aos Moços**. 5.ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1999, p.26).

⁶² Sobre o assunto, pode-se tomar emprestada a constatação feita por Luiz Guilherme Marinoni de que “Existindo situações de direito substancial e posições sociais justificadoras de distintos tratamentos, a diferenciação de procedimentos está de acordo com o direito à tutela jurisdicional efetiva. Pelo mesmo motivo, a existência de apenas um procedimento para situações distintas fere o direito à tutela jurisdicional efetiva”. (MARINONI, Luiz Guilherme. **Técnica processual e tutela dos direitos**. 3. ed., ver. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.147)

⁶³ Quanto a isso, veja-se: “É elementar que a função das leis consiste, basicamente, em discriminar situações para, então, enquadrá-las em regras específicas. O fator de discriminação está, como se vê, presente - e é até inerente - na elaboração das leis”. (CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 31)

⁶⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 4. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 7. Também José da Silva Pacheco alerta que a ação de cobrança

campo de aplicação, ou seja, no fato de se restringir a disciplinar relação jurídica determinada ou, ao contrário, abranger uma série de relações jurídicas⁶⁵.

No que lhe diz respeito, a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, dispõe sobre a ação exacional própria⁶⁶, ou seja, sobre o procedimento especial de execução judicial dos créditos (tributários ou não) da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias, o qual deve necessariamente estar aparelhado por Certidão de Dívida Ativa. Vale dizer, a Lei de Execução Fiscal tem por finalidade específica regulamentar as relações jurídicas processuais estabelecidas entre os contribuintes (ou os responsáveis tributários) e a Fazenda Pública, quando o que está em jogo é a realização de créditos públicos regularmente inscritos em dívida ativa.

Por seu vez, a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, que instituiu o Código de Processo Civil, dispõe sobre as relações jurídicas processuais em geral, sem se ater unicamente às peculiaridades de uma ou outra espécie de relação jurídica.

Note-se que, como antes mencionado⁶⁷, o atual Código de Processo Civil adveio com a pretensão de unificar todos os procedimentos de tutela executiva, o que resultou na revogação do Decreto-Lei nº 960/1938 e incorporação da execução fiscal ao sistema processual geral. Todavia, menos de uma década depois foi publicada a nova Lei de Execução Fiscal e, mais uma vez, a cobrança judicial da dívida ativa passou a ser regida especificamente, em procedimento compatível com a idéia de supremacia do interesse público sobre o interesse particular, a qual era proeminente à época⁶⁸.

Logo, o ponto chave da questão é que a Lei nº 6.830/80 foi editada “com o claro e expresso propósito de agilizar a execução fiscal, criando um procedimento especial diverso da execução forçada comum de quantia certa, regulado pelo

de crédito do Poder Público devidamente inscrito em dívida ativa “trata-se de execução, embora sujeita a procedimento especial”. (PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op. cit.*, p. 10)

⁶⁵ Segundo Fredie Didier Júnior *et al.*, “Há procedimentos executivos *comuns*, que servem a uma generalidade de créditos, como é o caso do procedimento da execução por quantia certa previsto no CPC, e há os procedimentos executivos *especiais*, que servem à satisfação de alguns créditos específicos, como é o caso da execução de alimentos e da execução fiscal”. (DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.*, **Curso de direito processual civil**: volume 5. 4.ed. rev. ampl. atual. Salvador: JusPodivm, 2012, p. 33)

⁶⁶ MARINS, James. **Direito Processual Tributário Brasileiro**: (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 846.

⁶⁷ Cf. itens 2.4 e 2.5, *supra*.

⁶⁸ MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 130-134.

Código de Processo Civil”⁶⁹. Nesse sentido, a grande maioria dos juristas reconhece a qualidade de lei especial conferida à Lei de Execução Fiscal, a qual, por conta disso, prevalece sobre normas de caráter geral, tal como aquelas veiculadas pelo Código de Processo Civil.

Por oportuno, é válido aqui citar a opinião divergente de Fredie Didier Jr. *et al.*, para quem “a norma não é especial por estar inserida num diploma legislativo extravagante ou específico, mas por retratar uma situação peculiar ou por estar inserida num regime jurídico próprio”⁷⁰. Sendo assim, na sua opinião, não são todas as regras da Lei nº 6.830/80 que possuem caráter especial, visto que algumas delas não foram produzidas em atenção às peculiaridades da relação havida entre o particular e a Fazenda Pública, mas são meras reproduções dos antigos dispositivos do Código de Processo Civil. Desse modo, essas seriam regras gerais inseridas em lei especial⁷¹.

Embora não se ignore a preciosidade da tese levantada pelos referidos autores, sobre este assunto, impende mencionar que, restritamente em relação à Lei nº 6.830/80, tal entendimento parece não prosperar, vez que a intenção do legislador parecia ser mesmo a de instituir uma lei totalmente de caráter especial.

Ao tempo da elaboração da nova Lei de Execução Fiscal, mais de uma orientação foi levantada aos membros do Grupo de Trabalho conjuntamente instituído pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça com a tarefa preliminar e decisiva de definir a estrutura do projeto de lei que melhor se ajustaria aos objetivos visados.

As alternativas aventadas foram as seguintes: 1ª) a criação de um “texto paralelo e, no que coubesse, repetitivo do Código de Processo Civil”, para a exaustiva regulamentação da execução fiscal; 2ª) a alteração do próprio texto do Código de Processo Civil, a fim de nele incorporar as normas relativas às garantias e privilégios da Fazenda Pública em juízo e à dinamização da cobrança judicial de dívida ativa; ou, 3ª) a instituição de lei autônoma, contendo “apenas normas especiais sobre a cobrança da Dívida Ativa”, sendo que, em eventuais questões

⁶⁹ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p. 3-4. Ainda nesse sentido, cf. CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 594.

⁷⁰ DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.* *Op. cit.*, p. 776.

⁷¹ *Idem.*

processuais remanescentes, a ação seguiria com o regime geral do Código de Processo Civil.⁷²

Segundo consta, enquanto que a segunda opção foi rejeitada porque significaria revolver com o plano e a ordenação da codificação recém-editada, a primeira opção foi descartada exatamente por apresentar o inconveniente de “reproduzir, em sua maior parte, normas já contidas no Código de Processo Civil”⁷³. Optou-se, desse modo, pela terceira alternativa.

A toda evidência, essa idéia se encontra presente na redação da Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80, como se pode verificar a seguir:

14. A terceira alternativa mereceu preferência, porque, a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, **disciplina a matéria no essencial**, para assegurar não só os privilégios e garantias da fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa.

(...)

18. Cabe ressaltar, no respeitante às normas processuais propriamente ditas, que o Anteprojeto contém certo número de **disposições de mera adaptação** do sistema implantado pelo novo Código **às necessidades próprias da execução fiscal**, regulando-se, no mais, pela lei adjetiva civil.

(...)

23. O texto proposto concilia-se com os princípios e normas gerais do Código, cuja filosofia e campo de aplicação constituem as premissas da projetada ordenação, embora esta se volte, **especificamente e no essencial, para aspectos singulares da dinâmica processual**, tendo em vista o interesse da realização da receita pública.⁷⁴ (grifou-se)

Portanto, em que pese a semelhança com a sistemática anterior da legislação geral, infere-se que a reprodução de normas na lei especial não se deu por exagero ou desperdício de palavras, mas porque essencial à sistemática dos executivos fiscais. Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior, sobre a Lei de Execução Fiscal, afirma que “sua regulamentação contém apenas normas processuais de especialização procedimental da execução fazendária.”⁷⁵

Portanto, considerando que a Lei de Execução Fiscal é espécie daquilo que o Código de Processo Civil é gênero, é certo que os dispositivos daquela possuem

⁷² BRASIL. **Exposição de motivos n. 223**, de 20 de junho de 1980. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 417- 444.

⁷³ *Idem*.

⁷⁴ *Idem*.

⁷⁵ THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. cit.*, p.7-8. No mesmo sentido, cf. PACHECO, José da Silva. **Comentários....** *Op. cit.*, p. 23.

predominância sobre os deste. De modo semelhante, conclui Hugo de Brito Machado:

Ninguém pode negar que a Lei das Execuções Fiscais, vale dizer, a Lei nº 6.830/80, é uma lei especial, ou excepcional, em relação ao Código de Processo Civil, que é uma lei geral em relação àquela. Assim, dúvida não pode haver de que havendo alguma incompatibilidade entre a Lei das Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil, prevalece a primeira.⁷⁶

Ocorre que, em 21 de janeiro de 2007 – após o início da vigência da Lei nº 6.830/80, portanto –, entrou em vigor a Lei nº 11.382/2006, que modificou substancialmente a sistemática geral prevista na Lei nº 5.869/73, sobretudo no tocante às execuções fundadas em título executivo extrajudicial. Considerando que a reforma ocorreu na própria lei geral, é evidente que tal natureza é compartilhada com as novas disposições dela integrantes. Dessa maneira, o normativo em questão é lei nova e que estabelece disposição geral relativa aos embargos do devedor nas mais diversas espécies de execução, paralelamente à disposição específica para as execuções fiscais prevista na Lei nº 6.830/1980.

Entre as diversas alterações promovidas pela Lei nº 11.382/2006, convém aqui destacar a completa inversão no tratamento dispensado à garantia na sistemática da execução civil. Se antes, com base em regra então prevista no *caput* do artigo 737 do Código de Processo Civil⁷⁷, a efetivação da garantia era uma exigência à apresentação da defesa do devedor; agora, diante da nova redação dada ao artigo 736 desse mesmo diploma legal⁷⁸, a oposição do executado pela via dos embargos passou a ser admitida ainda que não tenham sido adotadas quaisquer providências no sentido de promover a segurança do juízo.

Isso significa que, na execução civil, o recebimento dos embargos não está mais condicionado à prévia garantia da execução, a qual permanece sendo requisito necessário, embora não suficiente, para a atribuição de efeito suspensivo.

A par das referidas inovações e em total incompatibilidade com a nova regra do artigo 736 da legislação processual geral, a Lei de Execução Fiscal estabelece,

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Embargos...** *Op. cit.*, p. 51.

⁷⁷ Até o advento da Lei nº 11.382/2006, dispunha o referido dispositivo: Art. 737. Não são admissíveis embargos do devedor antes de seguro o juízo: I - pela penhora, na execução por quantia certa; II - pelo depósito, na execução para entrega de coisa.

⁷⁸ Art. 736. O executado, independentemente de penhora, depósito ou caução, poderá opor-se à execução por meio de embargos.

no parágrafo 1º do artigo 16, que “não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

Portanto, de um lado, há uma regra que *permite* ao juiz admitir (e apreciar) os embargos do executado independentemente de penhora, depósito ou caução e, de outro, há uma regra que *proíbe* a admissão dos embargos do executado se não houver a efetiva garantia da execução por meio de depósito, fiança bancária ou penhora. Os dois dispositivos são manifestamente contrários entre si e, se fossem invocados ao mesmo tempo, excluir-se-iam mutuamente. Logo, está caracterizada a antinomia.

Como bem colocado por James Marins, à peculiar conjuntura normativa da relação entre a Lei nº 6.830/1980, que rege os executivos fiscais, e a Lei nº 11.382/2006, que alterou o Código de Processo Civil, não se aplica o critério hierárquico, vez que “as normas em oposição estão inseridas no mesmo patamar – são ambas leis ordinárias”⁷⁹. Restaria, então, analisar a adequação dos outros dois critérios para a solução da antinomia em tela. Percebe-se, entretanto, que o resultado alcançado a partir da aplicação de um deles corresponde exatamente ao oposto do resultado alcançado a partir da aplicação do outro.

De fato, a questão aqui envolve uma lei posterior, mas geral, e uma lei anterior, mas especial. Assim, se a incompatibilidade for sanada com base no critério cronológico, a Lei nº 11.382/2006, porque mais recente, derrogará as disposições contrárias da Lei de Execução Fiscal; por outro lado, se a incompatibilidade for sanada com base no critério da especialidade, a Lei nº 6.830/80 deverá conservar a sua primazia.

Diante disso, constata-se a existência de uma antinomia de segundo grau, situação em que, para além da incompatibilidade entre as normas, está se tratando da “incompatibilidade entre os critérios válidos para a solução da incompatibilidade entre as normas”⁸⁰. Nesse caso, a hierarquia prevalece sobre a especialidade, que prevalece sobre a cronologia. Nas palavras de Norberto Bobbio:

Conflito ente o critério de especialidade e o cronológico: esse conflito tem lugar quando uma norma anterior-especial é incompatível com uma norma posterior-geral. Tem-se conflito porque, aplicando o critério de especialidade, dá-se preponderância à primeira norma; aplicando-se o critério cronológico, dá-se prevalência à segunda. Também aqui foi

⁷⁹ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 127.

⁸⁰ BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, p. 107.

transmitida uma regra geral, que soa assim: *Lex posterior generalis non derogat priori speciali*. Com base nessa regra, o conflito entre critério de especialidade e critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a especial precedente. O que leva a uma posterior exceção ao princípio *lex posterior derogat priori*: esse princípio falha, não só quando a *lex posterior* é inferior, mas também quando é *generalis* (e a *lex prior* é *specialis*).⁸¹

No que condiz à circunstância particularmente analisada neste trabalho, James Marins destaca:

Em consonância com essa meta-regra de superação de antinomias, o regime do CPC, modificado pela Lei 11.382/2006, é *lex posterior generalis* e não pode derogar a LEF – Lei 6.830/1980, que é norma *priori speciali*, o que significa que, **apesar da nova micro-reforma do capítulo da execução do Código de Processo Civil, somente aqueles dispositivos que não forem colidentes com a LEF é que poderão ser aplicados.**⁸² (grifou-se)

E, ainda, acrescenta que “a solução supracitada, além de apropriada à luz de critérios lógico-normativos, afigura-se inteiramente ajustada aos pressupostos axiológicos do sistema processual e tributário”⁸³.

Nada obstante, é correto afirmar que conclusão equivalente poderia ser alcançada no direito brasileiro sem ser necessário recorrer à Teoria Geral do Direito, visto que há no ordenamento jurídico positivo preceito semelhante. Assim, para os casos de conflito entre uma lei especial e uma lei geral, dispõe o artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB⁸⁴, que, havendo previsão expressa sobre determinada matéria em sede de lei específica, não terá a nova lei geral força para revoga-la ou alterá-la, expressa ou tacitamente.⁸⁵ Vale dizer,

O direito (ordenamento jurídico positivo), também rege quando uma lei especial deve ser aplicada ao revés da lei geral.
Isso foi feito pelo art. 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, segundo o qual, havendo lei especial (Lei 6.830/80), ela deverá ser

⁸¹ *Ibidem*, p. 108.

⁸² MARINS, James. **Defesa...**, *Op. cit.*, p. 127.

⁸³ *Idem*.

⁸⁴ Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de Setembro de 1942, que dispõe:

“Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (...)”

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”

⁸⁵ PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. A subsistência do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.155. pp.69-83. ago. 2008, p. 78.

aplicada para reger a relação, afastando a aplicação da lei geral (CPC), pois a lei geral não revoga nem modifica a lei especial existente.⁸⁶

Para André Folloni, a norma descrita no parágrafo 2º do artigo 2º da LINDB “trata-se de regra de preferência de aplicação da norma especial em detrimento da norma geral, mas não de revogação desta por aquela”⁸⁷. Com efeito, a norma geral não é retirada do ordenamento jurídico, mas tem a sua eficácia pontualmente afastada quando se trata de situação disciplinada em lei específica. Ambos os diplomas normativos continuam válidos e vigentes, porém, em havendo Certidão de Dívida Ativa, aplica-se a Lei de Execução Fiscal. Para as demais execuções de título extrajudicial, a aplicabilidade do Código de Processo Civil (com todas as suas reformas) remanesce.

Corroborando tal entendimento, Maria Ednalva Lima ressalta:

Há evidente contradição entre o artigo 736 do Código de Processo Civil e o parágrafo 1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/80. A eliminação da contradição requer o afastamento de um dispositivo para que o outro possa ser aplicado e, nessa situação, não há dúvida de que se aplica o segundo dispositivo por ser norma especial, em respeito ao parágrafo 2º do artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil.⁸⁸

Igualmente se manifestando nesse sentido, Araken de Assis, mesmo admitindo que “eventual insuficiência da penhora não torna inadmissíveis os embargos”⁸⁹, afirma que:

O art. 16, § 1º, da Lei 6.830/1980 continua vigente após a Lei 11.382/2006. Em primeiro lugar, a lei geral posterior não revoga a lei especial anterior. Ademais, a preexistência de constrição é matéria reservada à lei e, no caso, ponderando os interesses, não se pode dizer que o requisito seja inconstitucional na execução fiscal. Cumpre recordar que, em princípio, trata-se de realizar crédito que servirá ao atendimento das prestações positivas devidas pelo Estado em áreas sensíveis, como saúde e educação.⁹⁰

⁸⁶ RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. Análise da suspensão da execução fiscal sob o prisma dos fatos, da finalidade das leis, da sua aplicação razoável e da coerência do ordenamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.153. pp.77-86. jun. 2008, p. 78.

⁸⁷ FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n.11.382 e a Lei n.6.830. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 173. pp. 14-31. fev. 2010, p. 16.

⁸⁸ LIMA, Maria Ednalva de. Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.188. pp.59-69. maio. 2011, p. 66.

⁸⁹ ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 1298.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 1305.

Além desses, outros tantos autores expressamente manifestaram concordância com a idéia de que, por meio da regra especial do parágrafo 1º, artigo 16, da Lei de Execução Fiscal, subsiste nas ações de cobrança judicial de dívida ativa o requisito da segurança do juízo para a oposição de embargos do executado.⁹¹ Ainda, deve-se mencionar que a jurisprudência de modo geral também tem adotado tal posição.⁹² A título de exemplo, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO JUÍZO. PREVALÊNCIA DAS DISPOSIÇÕES DA LEF SOBRE O CPC.

1. Dispõe o art. 16 da Lei de Execução Fiscal que "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução".

2. A efetivação da garantia da execução configura pressuposto necessário ao processamento dos Embargos à Execução, em se tratando de Execução Fiscal, objeto da Lei 6.830/1980.

3. Embora o art. 736 do Código de Processo Civil - que condicionava a admissibilidade dos Embargos do Devedor à prévia segurança do juízo - tenha sido revogado pela Lei 11.382/2006, os efeitos dessa alteração não se estendem aos executivos fiscais, tendo em vista que, em decorrência do princípio da especialidade, deve a lei especial sobrepor-se à geral. Precedente do STJ.

4. Recurso Especial não provido.

(REsp 1225743/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 16/03/2011)

Em sentido contrário, fazendo parte de uma minoria, novamente se apresenta a visão de Fredie Didier Jr. *et.al.*. Segundo esses autores, quando da edição da Lei n. 6.830/1980, a exigência de prévia garantia do juízo para a apresentação dos embargos à execução era uma regra aplicável a todas as espécies de execução, de modo que,

À evidência, não se trata de regra especial criada pela legislação em atenção às particularidades da relação de direito material, mas de mera repetição, na lei especial, de regra *geral* antes prevista no CPC. Não incide, portanto, o princípio de que a regra geral posterior não derroga a especial anterior. (...)

⁹¹ CF. PITA, Flávia Almeida. A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível. **Revista de Processo**. São Paulo. v.34. n.169. pp.160-195. mar. 2009; WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil: volume 2: execução**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

⁹² Cf. STJ, AgRg no REsp 1257434/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 16/08/2011, DJe 30/08/2011; TRF 1ª Região, AGA 0068844-85.2010.4.01.0000/DF, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 de 07/12/2012; TRF 3ª Região, AI 0026841-90.2012.4.03.0000, Rel. Juiz Convocado Herbert de Bruyn, Sexta Turma, julgado em 06/12/2012, e-DJF3 de 13/12/2012; TRF 4ª Região, AC 5003856-34.2012.404.7204, Rel. Lúcia Luz Leiria, Terceira Turma, D.E. 12/12/2012; TRF 5ª Região, AG127388/AL, Rel. Desembargador Federal Francisco Cavalcanti, Primeira Turma, julgado em 22/11/2012, DJE de 30/11/2012.

Não se deve, portanto, exigir mais a garantia do juízo para a apresentação dos embargos à execução fiscal – de resto, como visto no capítulo sobre as defesas do executado, a dispensa da prévia garantia para o oferecimento da defesa pelo executado é providência que *favorece o credor*, impondo, assim, a sua aplicação também à execução fiscal.⁹³

Porque evidentemente de encontro com a opinião esposada pelos autores acima referidos, cabe aqui citar o comentário exposto por José da Silva Pacheco, sobre a garantia da execução prevista no artigo 9º da Lei nº 6.830/80:

Trata-se de meio assecuratório da execução judicial. (...) O CPC fala em pagar ou nomear bens à penhora; a Lei n. 6.830/80, em pagar ou garantir a execução, com as modalidades previstas no art. 9º, dentre as quais se inclui a nomeação de bens. Não se confunde com as garantias de que cuida o direito privado (...), nem com as garantias do crédito tributário (...); **trata-se, antes, de inovação no direito processual relativo à execução fiscal.**⁹⁴ (grifou-se)

Portanto, valendo-se do critério da especialidade para a solução da antinomia em tela, a grande maioria dos juristas adota o entendimento de que a sistemática do Código de Processo Civil não se aplica aos executivos fiscais quando se está tratando da necessidade de efetivação da garantia para embargar a execução, exigência esta que remanesce mesmo após o advento da Lei nº 11.382/2006.

3.2 Aplicação subsidiária da lei geral à lei especial

Por vezes, ocorre de um diploma normativo não disciplinar exaustivamente a matéria que especificamente se propõe a tratar, deixando assim alguns vazios normativos que serão preenchidos por outros diplomas normativos. Tal mecanismo, dito de aplicação subsidiária, serve para a eliminação de aparentes lacunas legais e visa a completude do ordenamento jurídico⁹⁵. Para melhor esclarecimento, é válida a leitura do seguinte excerto da autoria de Rodrigo Dalcin Rodrigues:

⁹³ DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.*, *Op. cit.*, pp. 776-777.

⁹⁴ PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op. cit.*, p. 127.

⁹⁵ Sobre a completude do ordenamento jurídico e os mecanismos de eliminação de reais lacunas no direito positivo, cf. BOBBIO, Norberto. *Op. cit.*, p. 115-160.

Antecipando-se a possibilidade de casos de omissão, o próprio direito prevê a aplicação de regras que integram outro instrumento legislativo, evitando-se que, diante de um litígio, não haja norma a ser aplicada para reger a conduta, ou, ainda, que o destinatário das regras não consiga compreender que conduta deverá adotar, bem como os efeitos de seu agir, ativa ou passivamente.⁹⁶

Ainda, é possível dizer que esse instrumento decorre do próprio processo de especialização das leis, uma vez que a instituição de legislações especiais para a normatização de determinadas relações jurídicas invariavelmente ocasiona um canal de comunicação recíproca com a legislação básica, que é comum a todas as relações jurídicas. Aliás, atualmente se reconhece que não há subsistema do direito que constitua um ramo completamente autônomo ou que possua aplicação estanque, estando sempre sujeito subsidiariamente a um sistema jurídico genérico.

Como visto, a lei especial é aquela que retira do âmbito da lei geral uma parte da matéria por esta disciplinada, com vistas a lhe conferir um tratamento diferenciado. Isto é, as regras especiais edificam-se sobre praticamente os mesmos alicerces das regras gerais, a que se acrescentam alguns elementos especializantes, de natureza objetiva ou subjetiva, a fim de torná-la aplicável exclusivamente a certa espécie de relação jurídica, considerada merecedora de especial atenção do direito. Dessa forma, em havendo omissão na lei específica, o intérprete deve fazer um retorno ao que há de básico e geral naquela relação jurídica, em uma tentativa de não deixar os casos concretos sem resposta. Seria cabível, portanto, a regulamentação pelas normas gerais, de maneira supletiva às normas especiais.

No caso da Lei de Execução Fiscal, a subsidiariedade do Código de Processo Civil está expressamente prevista no seu artigo 1º⁹⁷, o que significa que quaisquer situações referentes aos executivos fiscais que não forem contempladas pela Lei de Execução Fiscal deverão ser subsidiariamente reguladas pela legislação processual comum.

Para Iran de Lima, apesar de conter algumas disposições de direito material, a Lei nº 6.830 é lei de processo, e é exatamente por essa sua inserção em um

⁹⁶ RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. *Op. cit.*, p. 78.

⁹⁷ Art. 1º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias **será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.** (grifou-se)

subsistema de normas processuais que a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil se justifica. Explica o autor:

Mesmo que não houvesse o comando normativo encontrado no final da regra jurídica do art. 1º, essa subsidiariedade se imporia naturalmente, salvo a ocorrência de expressa vedação legal. Assim sendo, tudo aquilo que representar uma omissão legislativa será preenchido pelas normas processuais civis.

Por outro lado, não haverá de se cogitar, nunca, de conflito entre os dois diplomas, o do CPC e o da Lei n. 6.830/80. Primeiro haverá de procurar a solução para o problema ocorrente na lei especial e, somente na ocorrência de verdadeira omissão, é que se buscará o subsídio do Direito Processual Comum.⁹⁸

Novamente aqui se destaca a idéia de que, para se cogitar a aplicação supletiva da norma geral, é indispensável que não haja manifestação sobre o assunto na lei em referência. Isto é, a norma aplicável ao caso concreto deverá antes ser investigada na própria Lei de Execução Fiscal para, somente em havendo completo silêncio desta, voltar-se às disposições do Código de Processo Civil⁹⁹. Para Maria Ednalva de Lima, o texto do artigo 1º da Lei nº 6.830/80 deixa claro que a lei processual geral será aplicada apenas aos fatos não previstos pela lei especial, ou, o que seria equivalente, “sempre que a situação regulada não seja objeto de disposição específica estatuída pela Lei de Execução Fiscal”¹⁰⁰.

Vale dizer, naquilo em que a lei específica for omissa, os executivos fiscais serão regidos subsidiariamente pelas regras gerais (originárias ou advindas das alterações legislativas) que se encontram integradas ao diploma processual civil básico. Contudo, tais processos de execução específica permanecem sendo primordialmente disciplinados pelos dispositivos da Lei nº 6.830/80, que não foram revogados pelas reformas processuais na legislação comum.

Nesse contexto, mostra-se relevante a constatação feita por Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner, a partir da doutrina de José Alfredo de Oliveira Baracho, de que “a subsidiariedade impõe que, havendo duas ordens normativas em princípio habilitadas a disciplinar um tema, uma maior (geral) e outra menor (específica), a regulação pela segunda tenha sempre preferência, salvo quando impraticável ou ineficiente”. Para os autores, a primazia da aplicação da lei específica nesse caso se justifica pelo fato de os seus preceitos estarem mais

⁹⁸ LIMA, Iran de. *Op. cit.*, pp. 15-16.

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Embargos...** *Op. cit.*, p. 52.

¹⁰⁰ LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, p. 60.

próximos da situação fático-jurídica real, o que proporciona ao intérprete uma visão mais atenta às particularidades da relação jurídica para uma adequada, e justa, solução do caso concreto.¹⁰¹

Desse modo, tem-se que, não obstante a execução fiscal possa ser vislumbrada como subespécie de processo executivo, o Código de Processo Civil permanece sendo aplicável apenas subsidiariamente, conforme preceitua textualmente o artigo 1º da Lei nº 6.830/80, não havendo sentido em se sustentar que a legislação subsidiária se imponha com força derogatória à principal. Nesse sentido, José da Silva Pacheco aduz:

Desde que a execução fiscal tem, agora, procedimento específico, previsto pela Lei n. 6830/80, sendo o CPC aplicado subsidiariamente, imprópria a aplicação de rito diverso, somente compatível com a execução comum (TAPR, 1ª Câm. Cív., em 2-3-1982, ADV, n. 5.541). Contudo, se a Lei n. 6.830/80 não dispuser a respeito, aplica-se o CPC.¹⁰²

De fato, como anteriormente já se referiu¹⁰³, a Lei de Execução Fiscal nunca teve a pretensão de regulamentar exaustivamente a ação de cobrança judicial de dívida ativa, mas apenas de especializá-la a partir do rito comum de execução. Logo, consoante doutrina de Humberto Theodoro Júnior, "no caso concreto da execução fiscal, não será difícil prever que a aplicação da nova Lei especial, incompleta como é, virá redundar num sem-número de conflitos e dificuldades hermenêuticas, quando tiver de ser interpretada à margem do Código de Processo Civil"¹⁰⁴.

Dentre as mais comentadas omissões da Lei nº 6.830/80, é válido aqui destacar, porque condizente com o foco deste trabalho, a omissão quanto aos efeitos decorrentes da oposição de embargos, principalmente quanto à influência destes sobre o curso do processo de execução. A toda evidência, a Lei de Execução Fiscal não possui normativo expresso a tratar da suspensividade dos embargos, o

¹⁰¹ Nas palavras dos autores: "A escolha justifica-se por estar a ordem menor mais próxima à questão em foco, cujas particularidades tem melhores condições de conhecer e contemplar. Em tal contexto, a escolha da ordem mais abrangente seria injurídica, eis que a aplicação das suas regras demandaria maior adaptação por parte das autoridades competentes (*in casu*, os juízes), a dificultar e atrasar o seu processo decisório e a maximizar o risco de prolação de decisões diferentes e mesmo contraditórias." (SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.145. p.54-69. out. 2007, p. 55.)

¹⁰² PACHECO, José da Silva. **Comentários...** Op. cit., p. 28.

¹⁰³ Cf. item 3.1 *supra*.

¹⁰⁴ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Op. cit., p. 4.

que levou a doutrina e a jurisprudência a afirmar a sua incidência por aplicação subsidiária de normas do Código de Processo Civil.

Assim, comentando sobre o efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal, declara Luiz Celso de Barros:

Pelo artigo 791, do Código de Processo Civil, há suspensão do Processo de Execução, quando os Embargos forem recebidos com efeito suspensivo. Isto significa que, com a interposição dos Embargos, inaugura-se uma nova situação processual e, por esta razão, suspende-se o curso da Execução; paralisa a continuidade da expropriação¹⁰⁵

Outrossim, desde o advento da Lei nº 8.953/94, que incluiu o parágrafo 1º do artigo 739 do Código de Processo Civil e alterou outros tantos dispositivos deste diploma legal relativos ao processo de execução, o argumento mais comum entre os juristas passou a ser o do efeito suspensivo automático com base nesta regra expressa da legislação geral.

Nesse sentido, Luiz Rodrigues Wambier, Flávio Renato Correia de Almeida e Eduardo Talamini afirmaram que: “a oposição de embargos suspende a execução, embora isso não esteja expresso na lei especial, mas decorra do texto do art. 739, § 1º, do CPC, que se aplica subsidiariamente”¹⁰⁶.

Por essa razão, quando, em 2007, a Lei nº 11.382 entrou em vigor, alterando a sistemática dos embargos à execução civil e tornando o que era regra em exceção, não foi mais do que esperado o surgindo de incertezas acerca de eventual modificação também no âmbito dos executivos fiscais. Não havendo previsão expressa na Lei nº 6.830/80, era natural que se começasse a questionar se, por aplicação supletiva do Código de Processo Civil, os embargos à execução fiscal, que antes tinham que ser “sempre recebidos com efeito suspensivo”¹⁰⁷, a partir da mudança “não terão efeito suspensivo”¹⁰⁸, competindo então ao juiz da

¹⁰⁵ BARROS, Luiz Celso de. **A nova execução fiscal**: comentários a lei n. 6830/80. São Paulo: Jalovi, 1981, p. 65. De modo semelhante, expõe Cleide Previtali Cais: “A suspensão da execução pelos embargos do devedor resulta da aplicação subsidiária do art. 791, I, c/c art. 741 do CPC, sendo que os embargos à execução, quando cabíveis, são sempre recebidos no efeito suspensivo, porque, se incabíveis, devem ser rejeitados liminarmente, a teor do art. 739 do CPC. Essa é a posição majoritária na jurisprudência”. (CAIS, Cleide Previtali. *Op. cit.*, p. 620.)

¹⁰⁶ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil, volume 2**: processo de execução. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 420.

¹⁰⁷ Antes do advento da Lei nº 11.382/2006, o dispunha o parágrafo 1º do artigo 739: § 1º Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo.

¹⁰⁸ Art. 739-A Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.

causa, depois de analisada a relevância dos fundamentos do requerimento do executado e a possibilidade de grave dano de difícil ou incerta reparação com o prosseguimento da ação, decidir sobre o seu deferimento.

Tão logo as novas regras processuais passaram a vigorar e a incidir, como é de sua natureza, sobre as demandas já em curso¹⁰⁹, a discussão sobre a repercussão da Lei nº 11.382/2006 nos executivos fiscais chegou aos tribunais. Especificamente sobre o caráter *ex lege* ou *ope iudicis* do efeito suspensivo dos embargos, decisões judiciais das mais discrepantes foram e são proferidas até hoje. Aliás, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça até chegou a se consolidar no sentido de que as disposições do Código de Processo Civil são aplicáveis subsidiariamente ao rito das execuções fiscais nessas circunstâncias, entretanto posições divergentes voltaram, recentemente, a serem adotadas pelos seus órgãos colegiados¹¹⁰. A título de exemplo da orientação que vigorou até há pouco, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE DE SE CONFERIR EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS OPOSTOS. ART. 739-A DO CPC. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA. VERIFICAÇÃO DOS REQUISITOS. PERIGO DE DANO. NECESSIDADE.

1. A orientação das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é firme no sentido de que a regra contida no art. 739-A do CPC (introduzido pela Lei 11.382/2006) é aplicável em sede de execução fiscal.

2. Os embargos à execução, apresentados após a vigência da Lei 11.382/2006, não tem efeito suspensivo automático, mas somente mediante requerimento do devedor e atendidos os pressupostos do art. 739-A, § 1º, do CPC.

3. Recurso especial provido.

(2ª Turma do STJ, REsp 1.267.751/SE, 06.09.2011, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 14.9.2011).

Em vista disso, tem-se que, antes da reforma processual de 2006, não havia dúvidas de que os embargos eram sempre recebidos com efeito suspensivo, seja na execução civil, seja na execução fiscal. Todavia, com a alteração no Código de Processo Civil pela Lei nº 11.382/2006, uma grande discussão se instalou na doutrina, em especial entre processualistas e tributaristas. Diversos artigos foram

§ 1o O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

¹⁰⁹ Tratando-se de norma processual, o disposto no art. 739-A do Código de Processo Civil tem emprego imediato, incidindo desde logo nas execuções em trâmite (art. 1.211 do Código de Processo Civil).

¹¹⁰ Com efeito, enquanto a Segunda Turma manteve o entendimento acima exposto, a Primeira Turma, como será demonstrado mais a frente, tem decidido ultimamente que o artigo 739-A do Código de Processo Civil não se aplica ao rito das execuções fiscais, por força do princípio da especialidade e da sistemática diferenciada da Lei de Execução Fiscal.

publicados em revistas especializadas e as edições atualizadas de livros técnicos passaram a trazer ao menos uma ligeira nota acerca do tema, sendo que as opiniões manifestadas foram das mais diversas.

Como a Lei de Execuções Fiscais continua omissa sobre o assunto, a primeira tendência dos juristas foi a de seguir o mesmo raciocínio anterior, concluindo-se pela aplicação da legislação comum subsidiariamente. Assim, percebendo que o artigo 739-A do Código de Processo Civil impõe alguns requisitos a mais para a suspensão da execução, parte da doutrina passou a defender que os embargos à execução fiscal também perderam o efeito suspensivo automático, por força do artigo 1º da Lei de Execução Fiscal. Nesse sentido, Flávia Almeida Pita afirma:

Diante da ausência de disciplina na lei especial acerca do tema, resta muito claro que a nova disposição do art. 739-A do CPC aplica-se na sua totalidade à execução fiscal. (...)

No que diz respeito ao efeito exercido pelos embargos sobre o curso da execução fiscal, aplicável, por subsidiariedade, a regra do novo art. 739-A do CPC, que passou a estabelecer como regra geral a ausência de efeito suspensivo dos embargos; tal efeito, no entanto, pode ser atribuído pela autoridade judicial sempre que presentes os requisitos da: (a) relevância dos fundamentos apresentados pelo embargante; (b) risco de produção de dano de difícil ou incerta reparação; (c) prévia garantia da execução por penhora, depósitos ou caução suficientes;¹¹¹

Também Leonardo José Carneiro da Cunha aponta a incidência das novas regras do Código de Processo Civil à execução fiscal, na medida em que a Lei de Execução Fiscal não trata dos efeitos decorrentes da propositura dos embargos. Segundo o autor,

Significa, então, que, ajuizados os embargos, a execução fiscal não estará, automaticamente, suspensa. Os embargos *não* suspendem mais a execução fiscal, cabendo ao juiz, diante de requerimento do executado e convencendo-se da relevância do argumento e do risco de dano, atribuir aos embargos o efeito suspensivo. Em outras palavras, a execução fiscal passará a ser suspensa, não com a propositura dos embargos, mas sim com a determinação judicial de que os embargos merecem, no caso concreto, ser recebidos com efeito suspensivo.¹¹²⁻¹¹³

¹¹¹ PITA, Flávia Almeida. A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível. **Revista de Processo**. São Paulo. v.34. n.169. pp.160-195. mar. 2009, pp. 187 e 193-194.

¹¹² CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Op. cit.*, pp. 428-429. Iguais termos podem ser encontrados na obra DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.*, *Op. cit.*, p. 778.

¹¹³ Luiz Rodrigues Wambier, com idêntica opinião, afirma: “A oposição de embargos não suspende automaticamente a execução fiscal. A suspensão depende de específica decisão do juiz. O tema não está expresso da Lei 6.830, mas decorre do texto do art. 739-A, que se aplica subsidiariamente”. (WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso**

De acordo com Alberto Parreira, Danielle Melo e Gustavo Amaral, no entanto, tal entendimento é simplista e não se compatibiliza com a dinâmica dos executivos fiscais¹¹⁴. Com efeito, nas palavras de Araken de Assis, certo é que a Lei nº 6.830/1980 “agasalha regras que a distinguem do rito ordinário da expropriação, e, portanto, demandam exegese adequada.”¹¹⁵

Se forem comparados ambos os procedimentos, não será difícil notar que, na sistemática instituída pela Lei nº 11.382/2006, o executado poderá, desde logo, ajuizar ação incidente para discutir a dívida e, somente depois, se pretender impedir que o crédito do exequente seja satisfeito antes da prolação de sentença nos embargos, garantir a execução; ao passo que, na sistemática instituída pela Lei nº 6.830/80, o executado deverá garantir a execução sempre antes de apresentar sua defesa via embargos para vê-los recebidos desde logo.

Por outro lado, desde a reforma de 2006, a segurança do juízo não é mais requisito suficiente para o sobrestamento da execução civil, sendo ainda necessário que o executado, por meio de requerimento dirigido ao juiz na ação de embargos, demonstre a relevância dos seus fundamentos e a probabilidade da ocorrência de dano de difícil ou de incerta reparação com os atos subsequentes do processo de execução. A questão agora seria saber se, no âmbito dos executivos fiscais, a garantia é ou não condição bastante para a concessão de efeito suspensivo aos embargos.

Nesse contexto, alguns autores interpretam que a incidência do artigo 739-A estaria atrelada e subordinada à incidência do artigo 736, ambos do Código de Processo Civil, por uma questão de harmonia do sistema¹¹⁶. Desse modo, exigir do contribuinte, além da segurança do juízo, a comprovação do cumprimento de requisitos não previstos na lei especial para que se suspendam os atos de execução, corresponde a aplicar a um só caso dois sistemas normativos diferentes: o especial (parágrafo 1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/80) e o geral (parágrafo 1º do

avanzado de processo civil: volume 2: execução. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2008, p. 500)

¹¹⁴ PARREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. As alterações da lei nº 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário** n.º 143, de agosto de 2007, p. 10.

¹¹⁵ ASSIS, Araken de. *Op. cit.*, p. 1146.

¹¹⁶ PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. *Op. cit.*, p. 83.

artigo 739-A do Código de Processo Civil). É o que expressam Luís Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima, nos seguintes termos:

Percebe-se, nesse diapasão, haver uma pertinência lógica entre as diversas alterações promovidas pela Lei nº 11.382/2006 no Código de Processo Civil, as quais não podem ser ignoradas pelo intérprete da lei. Retirou-se o efeito suspensivo dos embargos à execução ao mesmo tempo em que se eliminou a necessidade de o executado apresentar garantia como condição à oposição de embargos, mantendo-se a coerência do sistema. Já no caso da Lei nº 6.830/80, não houve alteração no que pertine à garantia do juízo, o que torna desigual e desarrazoada a aplicação subsidiária do artigo 739-A, da Lei Processual, às execuções fiscais.¹¹⁷

Quanto a manifestações dos tribunais nesse sentido, faz-se mister mencionar a decisão proferida no REsp 1.178.883, julgado no final do ano de 2011, em que a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, acolhendo voto proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, alterou a sua linha de entendimento, passando a não mais aplicar o artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais. O acórdão citado restou assim resumido na sua ementa:

PROCESSUAL CIVIL. EFEITO SUSPENSIVO A EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE DO ART. 739-A DO CPC.

1. O art. 739-A do CPC, que nega aos embargos de devedor, como regra, o efeito suspensivo, não é aplicável às execuções fiscais. Em primeiro lugar, porque há disposições expressas reconhecendo, ainda que indiretamente, o efeito suspensivo aos embargos nessas execuções (arts. 19 e 24 da Lei 6.380/80 e art. 53, § 4º da Lei 8.212/91). E, em segundo lugar, porque, **a mesma Lei 11.362/06 - que acrescentou o art. 739-A ao CPC (retirando dos embargos, em regra, o efeito suspensivo automático) -, também alterou o art. 736 do Código, para retirar desses embargos a exigência da prévia garantia de juízo. O legislador, evidentemente, associou uma situação à outra**, associação que se deu também no § 1º do art. 739-A: a outorga de efeito suspensivo supõe, entre outros requisitos, "que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes". Ora, ao contrário do que ocorre no CPC, no regime da execução fiscal, persiste a norma segundo a qual "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução" por depósito, fiança ou penhora (art. 16, § 1º da Lei 6.830/80).

2. Recurso especial improvido.

(1ª Turma do STJ, REsp 1.178.883/MG, 20.10.2011, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Dje 25.10.2011 – grifou-se)

Por oportuno, é válido também colacionar a ementa do acórdão proferido nos autos do Agravo de Instrumento nº 5001964-71.2012.404.0000/SC, recentemente julgado pela Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª

¹¹⁷ PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. *Op. cit.*, p. 81.

Região, em que se decidiu por não aplicar a regra geral em detrimento da regra especial enquanto durarem as divergências no Superior Tribunal de Justiça. Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. EFEITO SUSPENSIVO. ARTIGO 739-A DO CPC. APLICABILIDADE. DIVERGÊNCIA DE ENTENDIMENTO NO ÂMBITO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. JULGAMENTO AFETADO, EM QUESTÃO DE ORDEM, PARA A PRIMEIRA SEÇÃO DESTE REGIONAL. QUESTÃO DE ORDEM ACOLHIDA. ENTENDIMENTO PELA NÃO APLICAÇÃO DA REGRA DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

1. Acolhida a questão de ordem, afetando o julgamento do recurso de agravo de instrumento, em que se discute a aplicabilidade ou não do artigo 739-A do Código de Processo Civil às execuções fiscais, à Primeira Seção deste Regional, em face da divergência de entendimento entre a 1ª e a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.

2. Enquanto a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça firmou a orientação de que não se aplica às execuções fiscais o art. 739-A do CPC, a sua 2ª Turma, em posição contrária, fixou a diretriz de que se aplica o referido preceptivo da legislação processual comum às execuções fiscais.

3. A Primeira Seção deste Tribunal Regional Federal, após cotejar os fundamentos das duas orientações, adotou o entendimento, enquanto não uniformizada a jurisprudência no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, de que não se aplica às execuções fiscais o artigo 739-A do CPC.

4. A inovação trazida pelo art. 739-A do CPC deve ser compreendida no contexto em que realizada a reforma processual, que trouxe, também, como inovação, a possibilidade de interposição de embargos do devedor sem a apresentação de garantia, conforme a nova redação do art. 736 do CPC.

5. A aplicação pura e simples do art. 739-A do CPC, sem a complementação trazida pelo novo texto do seu art. 736, às execuções fiscais, cria, na verdade, um sistema híbrido, não previsto pelo legislador, quer na lei de execuções fiscais, quer na lei processual comum.

6. A ausência de previsão expressa do efeito suspensivo aos embargos do devedor nas execuções fiscais decorreu, certamente, da conformação dada aos embargos do devedor pelo sistema processual civil então vigente, que o previa expressamente. Partiu o legislador, assim, do pressuposto de que os embargos do devedor suspenderiam a execução sempre, porquanto este era o efeito natural da sua interposição por ocasião da edição da Lei n. 6.830/1980, e pressupunha, sempre, garantia suficiente.

7. Inteligência dos artigos 19 e 24 da Lei 6.380/80 e art. 53, § 4º, da Lei 8.212/91, conforme assentado no julgamento do REsp n. 1.178.883 (1ª Turma, relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 20.10.2011).

8. Agravo de instrumento provido.

(1ª Seção do TRF 4ª Região, AG 5001964-71.2012.404.0000/SC, Rel. Des. Fed. Otávio Roberto Pamplona, juntado ao processo eletrônico em 06/07/2012 – grifou-se)

Em sentido contrário, Araken de Assis sustenta suas observações sobre o assunto nas decisões anteriores do Superior Tribunal de Justiça, que adotavam muitas das razões apresentadas pelos procuradores fazendários¹¹⁸. Dessa forma, sobre a suspensão do processo executivo pelo recebimento da ação incidente, o

¹¹⁸ Cf. item 3.3 *infra*.

autor expõe que, “ante a inexistência de regra especial, o regime da suspensão dos embargos é *ope iudicis* (art. 739-A, § 1º), conforme decidiu o STJ”¹¹⁹. Além disso, esclarece que “o efeito suspensivo não integra a índole ou a essência dos embargos. Nada impede o desenvolvimento paralelo e simultâneo da execução e dos embargos, exceto a futura repercussão do julgamento dos últimos”.¹²⁰

Flávia Almeida Pita, por sua vez, entende que “não há que se confundir o condicionamento da penhora prévia para os embargos com seus potenciais efeitos sobre o curso da ação”, o que se evidenciaria ao se analisar que a Lei de Execução Fiscal trata da garantia da execução, mas se silencia absolutamente no que se refere à suspensividade da ação da defesa¹²¹.

Diante de tais argumentos, em que pese a efetiva ausência na Lei de Execução Fiscal de menção expressa à suspensão da execução, parte da doutrina brasileira passou a argumentar que a opção do legislador pela automaticidade do efeito suspensivo dos embargos seria dedutível a partir da leitura sistemática de diversos dispositivos da lei especial. Sendo partidário dessa corrente, Hugo de Brito Machado afirma:

A Lei 6.830/80 não alberga dispositivo a dizer expressamente que os embargos produzem efeito suspensivo. Entretanto, em seus artigos 18, 19, 24, inciso I e 32, §2º, deixa bastante clara a ocorrência desse importante efeito dos embargos, o que nos autoriza a dizer que no âmbito da execução fiscal a interposição de embargos do executado produz efeito suspensivo automático.¹²²

Antes, porém, de se concluir acerca da suspensividade dos embargos à execução fiscal, necessária se faz a análise do procedimento previsto na Lei nº 6.830/80¹²³ para as ações de cobrança judicial de dívida ativa.

Pois bem, depois de autuada e distribuída a execução fiscal, os autos serão encaminhados ao juiz, que fará a análise sobre a regularidade da ação da Fazenda Pública. Uma vez recebida a petição inicial, o magistrado ordenará, no despacho inicial (art. 7º), a citação do devedor para que, no prazo de cinco dias, pague o valor da dívida com juros, multa de mora e demais encargos indicados na Certidão de

¹¹⁹ *Ibidem*, p. 1141.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 1316.

¹²¹ PITA, Flávia Almeida. *Op.cit.*, p. 187.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. **Embargos...** *Op. cit.*, p. 53.

¹²³ Na presente seção, os dispositivos legais citados sem a indicação do diploma a que pertencem são da Lei nº 6.830/80, cujo texto integral consta no Anexo A deste trabalho.

Dívida Ativa; ou, proceda a garantia da execução (art. 8º), por meio de depósito em dinheiro, oferecimento de fiança bancária, nomeação à penhora de bens constantes no rol do artigo 11 ou indicação à penhora de bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública (art. 9º)¹²⁴.

Consoante o expressamente disposto no artigo 16, se o executado optar por garantir a execução, poderá ele discutir o débito fiscal pela via dos embargos, desde que tal ação incidente seja intentada nos trinta dias seguintes à data do depósito, da juntada da prova da fiança bancária, ou, da efetiva intimação da penhora, por qualquer meio previsto no artigo 12.

Note-se que, em uma interpretação literal dos dispositivos acima mencionados, a apresentação de defesa não é um das atitudes facultadas ao devedor antes de garantida a execução. Contudo, para aqueles que entendem que a segurança do juízo não constitui requisito necessário ao ajuizamento dos embargos, estes poderiam ser oferecidos desde logo, antes ainda da efetivação da constrição patrimonial. Nessa linha de raciocínio:

Segundo dispõe o art. 16 da Lei nº 6.830/1980, o prazo final para apresentação dos embargos é de 30 (trinta) dias, a contar do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora. O que se deve entender, a partir de agora, é que a regra estabeleceu um limite temporal para o oferecimento dos embargos, valendo dizer que devem ser apresentados até o final do prazo de 30 (trinta) dias após a intimação da penhora, ou depósito, ou juntada da prova de fiança. Esse é um prazo *máximo*, nada impedindo que os embargos sejam intentados antes mesmo da penhora.¹²⁵

Nada obstante, transcorrido o prazo do artigo 8º sem que tenha sido efetuado o pagamento integral da dívida ou realizada a garantia da execução, a despeito de novo despacho do juiz (art. 7º, II)¹²⁶, será procedida a penhora de qualquer bem do executado, com exceção daqueles que a lei declara como absolutamente impenhoráveis (art. 10). Lavrado o auto de penhora pelo oficial de

¹²⁴ Nas execuções fiscais de dívida ativa da União, fundações públicas e autarquias federais, outra possibilidade se apresenta por força do artigo 53 da Lei nº 8.212/1991, o qual faculta à parte exequente nomear, desde logo, os bens sobre os quais recairá a penhora, a ser efetivada concomitantemente com a citação do executado.

¹²⁵ DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.*, *Op. cit.*, p. 777.

¹²⁶ De acordo com José da Silva Pacheco, embora pudesse ter sido dispensada a manifestação inicial do juízo, a Lei nº 6.830/80 “preferiu, com o art. 7º, considerar implícita, no primeiro despacho, a ordem para a prática da citação, penhora, arresto, registro da penhora ou arresto e avaliação. (...) A lei dá ao despacho efeitos múltiplos e sucessivos, independente de menção expressa.” (PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op.cit.*, p. 110).

justiça, serão intimados todos os executados, inclusive aqueles que não tiveram seu patrimônio submetido à constrição judicial, uma vez que tal ato tem a importância de configurar o termo inicial do prazo de trinta dias para o “oferecimento da oposição à ação executória da Fazenda Pública”¹²⁷.

Finalmente oferecidos e recebidos os embargos, o juiz intimará a parte exequente para que apresente impugnação, também no prazo de trinta dias (art. 17). Por outro lado, se não forem oferecidos embargos, a parte exequente será igualmente intimada, porém, dessa vez, para se manifestar sobre a garantia da execução (art. 18). Ainda, sendo caso específico de garantia prestada por terceiro, que pode estar vinculado à execução por fiança bancária, garantia real, penhora ou responsabilidade¹²⁸, este é que será intimado para, no prazo de quinze dias, remir o bem ou pagar o valor da dívida, sob pena de contra ele prosseguir a execução (art. 19).

Nesse ponto, a doutrina discute se não seria possível deduzir o efeito suspensivo dos embargos à execução a partir da leitura *a contrario sensu* dos artigos 18 e 19, que dispõem:

Art. 18 - **Caso não sejam oferecidos os embargos**, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução. (grifou-se)

Art. 19 - **Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos**, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória. (grifou-se)

Desse modo, entendendo que a “execução fica suspensa até a decisão que põe termo aos embargos”, Maria Ednalva de Lima aduz que a oposição de embargos impede a manifestação da Fazenda Pública sobre a garantia – impedimento este que desapareceria no caso de rejeição dos embargos¹²⁹. Ainda, a autora alega que o trâmite da execução apenas será retomado em face do terceiro

¹²⁷ ASSIS, Araken de, *Op.cit.*, pp. 1199-1200.

¹²⁸ PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op.cit.*, p. 208.

¹²⁹ LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, p. 60.

que garantiu o débito (e que, no prazo de quinze dias, não remiu o bem nem pagou a dívida) se os embargos, uma vez opostos, forem julgados improcedentes.¹³⁰

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado argumentam que a determinação de suspensividade nesse caso é explícita, afinal “se é necessário que os embargos não sejam opostos, ou que, caso o sejam, venham a ser rejeitados, para que só então a execução siga seu curso, é claro que os embargos, regularmente opostos e ainda não julgados, suspendem a execução”.¹³¹

Em obra publicada ainda antes do advento da Lei nº 8.953/1994 – que incluiu o parágrafo 1º do artigo 739 do Código de Processo Civil, posteriormente revogado pela Lei nº 11.382/2006 –, J. Virgílio Castelo Branco Rocha Filho teceu o seguinte comentário, com relação à sistemática da execução fiscal:

Note-se, por derradeiro, que a suspensividade da execução é da índole dos embargos, ainda que com relação a tal requisito a lei não se refira de forma expressa.

Contudo, as disposições dos artigos 18 e 19 da lei em exame não deixam margem à dúvidas, quando esclarecem que somente após a fluência, in albis, do prazo para embargar é que a Fazenda se manifestará sobre a garantia da execução, e em tendo ocorrido embargos, só após o julgamento destes é que o terceiro será intimado para as providências que a lei lhe reserva.¹³²

No que se refere ao teor da manifestação de que fala o artigo 18, José da Silva Pacheco esclarece que esta é uma oportunidade aberta ao exequente para requerer a substituição, o reforço, ou, até mesmo, a redução da penhora. A idéia é que com isso se evitará a hasta pública de bens insuficientes ou excessivos. Nas palavras do tributarista:

Se houver embargos do devedor, observa-se o disposto nos arts. 16 e 17. Se, ao contrário, não forem opostos embargos, a execução prossegue, regularmente, sem óbice, com vistas à satisfação forçada do exequente. Antes, porém, por força do que se contém no art. 18 da Lei n. 6.830/80, poderá, no exame da garantia oferecida ou da penhora, sobre elas arguir eventual necessidade de ampliação, no caso de ser notoriamente insuficiente, ou de substituição, na hipótese de haver no juízo da execução

¹³⁰ *Ibidem*, p. 61.

¹³¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.151, pp. 59-66, abr. 2008, p. 65.

¹³² ROCHA FILHO, J. Virgílio Castelo Branco. **Execução fiscal, lei 6.830/80 e títulos executivos extrajudiciais (artigo 586 do C.P.C.)**. São Paulo: LEUD, 1982, p. 61.

outros bens livres e desembaraçados. Poderá, inclusive, pedir a sua redução, com a efetiva conformação ao valor da dívida e seus acessórios.¹³³

O autor ainda explica que, embora o artigo 15, inciso II, disponha que eventual pedido de substituição ou reforço de penhora deverá ser deferido pelo juízo em qualquer fase do processo, na verdade, tais requerimentos devem ocorrer, respectivamente, antes e depois da arrematação ou adjudicação, pois, caso contrário, seriam impertinentes¹³⁴.

Pois bem, para que o processo prossiga, regularmente, em direção à efetivação dos atos de expropriação do patrimônio do devedor e à satisfação do crédito do Fisco, necessário se faz que esteja superada essa fase inicial da execução fiscal e resolvidas as questões sobre a penhora e a avaliação dos bens que responderão pela dívida.

No que toca às formas de expropriação, a Lei de Execução Fiscal instituiu verdadeira inovação na legislação processual ao dar preferência à transferência direta da parcela constrita do patrimônio do devedor (ou terceiro) para o credor fazendário. Assim, sobre a possibilidade de adjudicação dos bens penhorados e o momento para a sua realização, preceitua o artigo 24:

Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:
I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, **se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos**;
II - findo o leilão:
a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;
b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias. (grifou-se)

Novamente é possível se extrair do dispositivo legal a norma que determina a suspensão da execução até a solução dos embargos.

De acordo com José da Silva Pacheco, a adjudicação terá lugar apenas se não houver providências por parte do executado no sentido de remir a execução ou requerer a substituição da penhora por dinheiro ou fiança bancária, como lhe é facultado pelo artigo 15, inciso I. Ademais, comentando o referido dispositivo normativo, o autor elucida:

¹³³ PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op.cit.*, p. 206

¹³⁴ *Ibidem*, p. 188-189.

Esclareça-se, porém, que “antes do leilão” significa após o decurso do prazo sem a oposição de embargos, ou após a sentença que os rejeitar, se tiver sido opostos, mas nunca antes desses atos. Não se há de interpretar como sendo a qualquer tempo. A execução há de estar na fase final, ultrapassadas as fases de cognição ou de resolução de incidentes, dependendo, apenas, para encerrar-se, do ato expropriatório.¹³⁵ (grifou-se)

Araken de Assis, por sua vez, esclarece que a pretensão adjudicatória da Fazenda Pública se mostra inadmissível antes de esgotado o prazo para impugnação da avaliação do bem penhorado, prazo este que se estende até a data de publicação do edital de leilão. Na sua visão, “cifra-se o direito da exequente, portanto, ao curto período, entre trinta e dez dias, que medeia da publicação do edital à data do leilão”. Ainda, segundo o autor, também deve ser respeitado o prazo concedido ao fiador para, querendo, remir o bem (art. 19, I)¹³⁶.

Quanto ao fundamento pelo qual a Fazenda Pública está impedida de requerer a adjudicação do bem ou bens penhorados em pagamento da dívida antes da solução dos embargos, explica Iran de Lima:

A razão disso é simples. Ocorrendo embargos a matéria toda fica *sub judice*, vez que os embargos atacam justamente o título executivo, seja na sua integralidade, seja em parte de seu conteúdo. Não há, portanto, condição para pagamento do débito mediante adjudicação. O executado embargante discute a legitimidade da pretensão executiva.¹³⁷

Portanto, para os autores que, de modo geral, interpretam os dispositivos mencionados como sendo caso de vinculação tanto do prosseguimento da execução quanto da destinação final da garantia à decisão a ser proferida nos embargos, ao menos em primeira instância, o condicionamento da adjudicação vem para reforçar essa vontade do legislador.

De mais a mais, os autores dessa corrente doutrinária ainda citam, com destaque, o artigo 32, que dispõe:

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:
I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;
II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 225.

¹³⁶ ASSIS, Araken. *Op. cit.*, p. 1213.

¹³⁷ LIMA, Iran de. *Op. cit.*, p. 151.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - **Após o trânsito em julgado da decisão**, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente. (grifou-se)

Mais uma vez, denota-se a automática suspensividade dos embargos, visto que o valor depositado em uma das instituições bancárias indicadas nos incisos I e II do artigo 32 será entregue ao Fisco somente após o trânsito em julgado da ação de embargos à execução fiscal. Ou seja, enquanto pendente de julgamento a defesa do executado, o dinheiro permanecerá à disposição do juízo, sujeito ainda à atualização monetária (art. 32, § 1º). Nesse sentido, aduz Maria Ednalva de Lima:

a sentença favorável à Fazenda é condição necessária para que a execução prossiga e lhe seja entregue o depósito, mas não é condição suficiente, porque o fato entrega do depósito só se concretiza com o trânsito em julgado, e isso só é possível porque o fato da oposição dos embargos tem o condão de suspender a execução.¹³⁸

Logo, é possível se extrair do referido dispositivo que só ao final do processo a quantia depositada judicialmente poderá ser levantada, quer seja pelo exequente, quer seja pelo executado, a depender do resultado da ação de embargos. Com isso se pretende assegurar a satisfação do crédito na execução, sem comprometer a eficácia de eventual decisão que acolha as razões dos embargos.

Nesse ponto, parte da doutrina relaciona a regra do artigo 32, § 2º, com as normas materiais de direito tributário. Desse modo, levando-se em consideração que a Lei nº 6.830/80 alberga, não só, mas principalmente, a hipótese de execução de crédito de natureza tributária, a suspensão do processo e a consequente proibição do levantamento dos valores depositados ocorrem também por força do disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional¹³⁹.

¹³⁸ LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, p. 63.

¹³⁹ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

De fato, segundo Paulo de Barros Carvalho, “o direito positivo prevê situações em que o atributo da exigibilidade do crédito fica temporariamente sustado, aguardando nessas condições sua extinção, ou retomando sua marcha regular para ulteriormente extinguir-se”¹⁴⁰. Assim, preenchidas as condições previstas em lei, aquilo que se opera é a suspensão da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito, que continua existindo.

De acordo com o supracitado autor, na hipótese do inciso II do artigo em referência, o sujeito passivo da relação tributária possui a opção de realizar o depósito do montante integral da dívida no curso do procedimento administrativo ou no curso do processo judicial, sendo que somente neste segundo caso o depósito irá se configurar como causa suspensiva da exigibilidade, impedindo o ajuizamento da ação de execução por parte da Fazenda Pública e prevenindo a incidência de correção monetária¹⁴¹.

Desse modo, de um lado, há quem entenda que, se o depósito da quantia exigida tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e, até mesmo, de obstar o ajuizamento da execução fiscal, não seria então razoável permitir o prosseguimento da execução fiscal a partir da oposição de embargos pelo executado, os quais, como já visto, dependem da prévia garantia do juízo¹⁴².

Por outro lado, há quem entenda que a suspensão da execução nesse caso “resultará não do mandamento contido na norma processual, mas diretamente do Direito Material Tributário, representado pelo referido dispositivo”¹⁴³. Ainda, afirma-se que o artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional não se refere à garantia do juízo, mas à hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito, integral e em dinheiro, do valor reclamado pela Fazenda Pública¹⁴⁴.

Retomando a questão da leitura sistemática das normas processuais da própria Lei nº 6.830/80, resta mencionar uma parcela menor da doutrina, a qual sustenta um posicionamento a meio caminho entre a imediata suspensão da execução a partir da oposição de embargos pelo executado (ou por terceiro) e o livre

¹⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 515.

¹⁴¹ *Ibidem*, p. 521.

¹⁴² Cf. FOLLONI, André. *Op. cit.*

¹⁴³ PITA, Flávia Almeida. *Op.cit.*, p. 188.

¹⁴⁴ O Superior Tribunal de Justiça já sumulou a matéria nesse sentido. Veja-se: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro” (Súmula nº 112/STJ, DJ de 03.11.1994).

desenvolvimento da ação executiva enquanto não preenchidos os requisitos legais para a concessão de efeito suspensivo pelo magistrado.

É o caso de Fredie Didier Júnior *et. al.* Embora tais autores sustentem que, como regra geral, “os embargos à execução fiscal não dependem mais da garantia do juízo, nem ostentam efeito suspensivo”¹⁴⁵, eles igualmente reconhecem que, em havendo a formalização da arrematação ou a efetivação da penhora sobre dinheiro, a suspensão do processo deve ser automática, uma vez que a quantia depositada somente será liberada ou convertida em renda para a Fazenda Pública após o trânsito em julgado da ação de embargos, conforme se extrai da conjugação dos artigos 19, 24 e 32, § 2º, da Lei de Execução Fiscal¹⁴⁶.

Isto é, na opinião dos referidos autores, “a falta de efeito suspensivo aos embargos serve apenas para *adiantar* o rito da execução fiscal”¹⁴⁷, permitindo desde logo a venda de bens penhorados em hasta pública. No mais, conduzindo-se o processo ao momento de levantamento do produto da arrematação ou de adjudicação do bem pela Fazenda Pública, a ação de execução ficaria paralisada até o julgamento final dos embargos.

De acordo com esse entendimento, tal sistemática se impõe ante a peculiaridade da relação entre o particular e a Fazenda Pública, especialmente quanto à dificuldade de o executado embargante reaver o dinheiro pago, tendo em vista a exigência de se proceder o pedido em demanda própria e sujeita ao regime de precatórios¹⁴⁸.

Contudo, deve-se observar que, para o contribuinte submetido indevidamente a processo de execução fiscal, a expropriação de bens (infungíveis) pode ser tão ou mais danosa que a expropriação de dinheiro, visto que, além de ficar privado do uso da coisa enquanto tramita a execução, o executado não terá o direito de reavê-la por ocasião da decisão dos embargos, ainda que sejam julgadas totalmente procedentes as suas razões de defesa¹⁴⁹, consoante o disposto no caput do artigo 694 do Código de Processo Civil, em aplicação subsidiária¹⁵⁰.

¹⁴⁵ DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.* *Op. cit.*, p. 779.

¹⁴⁶ *Ibidem*, p. 778.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 779.

¹⁴⁸ *Idem*.

¹⁴⁹ Cf. LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, pp. 68-69.

¹⁵⁰ Art. 694. Assinado o auto pelo juiz, pelo arrematante e pelo serventuário da justiça ou leiloeiro, a arrematação considerar-se-á perfeita, acabada e irretratável, ainda que venham a ser julgados procedentes os embargos do executado.

Na verdade, a Lei nº 6.830/80 até mesmo prevê a possibilidade, no âmbito da execução fiscal, de venda antecipada dos bens constritos judicialmente, bem como, define a destinação dos valores que dela resultarem, nos seguintes termos:

Art. 21 - Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I.

Entretanto, a lei especial claramente se omite quanto às hipóteses de cabimento dessa medida, razão pela qual são aplicáveis ao caso os artigos 670 e 1.113 do Código de Processo Civil, que dispõem:

Art. 670. O juiz autorizará a alienação antecipada dos bens penhorados quando:

I - sujeitos a deterioração ou depreciação;

II - houver manifesta vantagem.

Parágrafo único. Quando uma das partes requerer a alienação antecipada dos bens penhorados, o juiz ouvirá sempre a outra antes de decidir.

Art. 1.113. Nos casos expressos em lei e sempre que os bens depositados judicialmente forem de fácil deterioração, estiverem avariados ou exigirem grandes despesas para a sua guarda, o juiz, de ofício ou a requerimento do depositário ou de qualquer das partes, mandará aliená-los em leilão.

§ 1º Poderá o juiz autorizar, da mesma forma, a alienação de semoventes e outros bens de guarda dispendiosa; mas não o fará se alguma das partes se obrigar a satisfazer ou garantir as despesas de conservação.

§ 2º Quando uma das partes requerer a alienação judicial, o juiz ouvirá sempre a outra antes de decidir.

§ 3º Far-se-á a alienação independentemente de leilão, se todos os interessados forem capazes e nisso convierem expressamente.

Considerando que antecipado é “aquilo que acontece antes do momento devido ou que lhe é próprio”¹⁵¹, o que representa um desvio da normalidade, é de fato necessário que as circunstâncias em que a antecipação da alienação é admitida estejam expressamente prescritas em lei. Quer dizer, é de se esperar que a venda imediata de bens se dê apenas em situações tais que a adoção da medida expropriatória se prove indispensável ao sucesso do processo de execução como um todo. Ou seja, casos excepcionais estes em que o andamento regular da ação não possa proporcionar semelhante êxito. Nesse sentido, Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart esclarecem:

¹⁵¹ LIMA, Maria Ednalva. *Op. cit.*, p. 61.

Normalmente, a espera não causa prejuízo ao exequente, já que o crédito exigido será atualizado até a data do efetivo recebimento do dinheiro pelo credor. Porém, pode acontecer que o sobrestamento do feito, com o impedimento da alienação dos bens, repercuta negativamente nos objetivos do próprio processo, seja porque pode haver desfalque no valor dos bens penhorados ou manifesta vantagem na sua venda imediata.¹⁵²

Assim, em primeiro lugar, é possível se observar que a alienação antecipada tem lugar quando a execução estiver sobrestada; e, em segundo lugar, nota-se que os dispositivos da legislação geral acima referidos arrolam hipóteses que configuram propriamente situações de urgência, casos em que o bem, efetiva ou potencialmente, é capaz de extinguir-se no curso da ação ou pode perder valor no todo ou em parte¹⁵³.

De acordo com José da Silva Pacheco, o magistrado está autorizado a deferir a venda antecipada quando presente uma das seguintes condições “a) a iminência de deterioração ou depreciação; b) avaria; c) guarda dispendiosa, onerosa ou arriscada; d) notória vantagem ou benefício à execução e, reflexivamente, às partes, notadamente ao exequente, a favor de quem corre processo executivo”¹⁵⁴. Contudo, segundo Luiz Rodrigues Wambier, Flávio Renato Correia de Almeida e Eduardo Talamini, mesmo nesses casos, “para decidir, o juiz terá de ponderar os princípios da máxima utilidade da execução e do menor sacrifício do devedor”, observando ainda o exercício do contraditório, com a oitiva da outra parte ou de ambas as partes, quando requerido pelo terceiro depositário¹⁵⁵.

Quer dizer, a alienação antecipada de bens penhorados, consoante a lição de Araken de Assis, “trata-se de medida instrutória, típica do processo executivo, destinada a salvaguardar o destino e a suficiência do bem afeto à execução”. Porém, como ensina o processualista, apesar de sua função essencial ser prevenir o desaparecimento ou a deterioração do objeto da constrição, evitando-se um mal de difícil reparação ulterior, a venda antecipada não possui natureza cautelar. Melhor seria tratá-la como uma modificação da penhora, uma vez que há mera substituição do bem pelo seu preço, mantidos os efeitos inerentes à constrição judicial. Desse modo, a entrega do produto ao exequente permanece na dependência dos

¹⁵² MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de Processo Civil, v. 3.** Processo de Execução. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 291-292.

¹⁵³ ASSIS, Araken de. *Op. cit.*, p. 775-776.

¹⁵⁴ PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op. cit.*, p. 214.

¹⁵⁵ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Op. cit.*, p. 236.

“ulteriores trâmites da demanda executória” e o processo não se conduz “fatalmente à fase satisfativa da expropriação”¹⁵⁶.

Quanto a isso, novamente é válido mencionar as observações de Luiz Guilherme Marinoni e Sérgio Cruz Arenhart:

A rigor, portanto, a alienação antecipada de bens constitui forma particular de substituição de bens penhorados. Nos casos admitidos na lei, pode ser feita a substituição dos *bens* penhorados pelo *valor em dinheiro* resultante de sua venda imediata. Isto se faz para otimizar os resultados da execução, evitando perecimento ou a depreciação do bem penhorado – o que, inclusive, pode prejudicar o devedor, que se verá obrigado a aportar mais bens para satisfazer o crédito – ou aproveitando condições favoráveis do mercado, que permitirão que o bem alcance maior valor.¹⁵⁷

Vale dizer, não há sentido em se falar em venda antecipada, a não ser que aos embargos tenha sido atribuído efeito suspensivo do curso da execução. E mais, não há sentido em se proceder a venda antecipada, a não ser que tenha sido configurada uma das condições de urgência previstas em lei. Permitir, nos executivos fiscais, que a alienação aconteça normalmente antes de decididas as razões dos embargos significa onerar excessivamente o contribuinte, sem que se vislumbre a respectiva contrapartida para o Fisco, uma vez que o exequente, nessas situações, não terá direito ao preço da venda até que ocorra o trânsito em julgado de decisão que lhe seja favorável. Em vista disso, é necessário considerar que apenas em casos excepcionais os bens penhorados devam ser levados a hasta pública antes de decididos os embargos à execução. Isto é, não se deve ter a alienação imediata como regra, mas como exceção, a que se autoriza realizar somente quando indispensável ao processo.

Diante do exposto, seria possível afirmar que as disposições da Lei de Execuções Fiscais realmente determinam que a execução seja suspensa pelo recebimento dos embargos, a despeito do modo pelo qual a garantia tenha sido prestada. Seguindo essa linha, Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado alegam que, embora formados por expressões desiguais e se referirem a diferentes formas de garantia, todos os dispositivos acima mencionados confluem para um mesmo sentido, que se sintetiza na seguinte orientação:

¹⁵⁶ ASSIS, Araken. *Op. cit.*, p. 775-777.

¹⁵⁷ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op. cit.*, p. 292.

Caso seja feito o **depósito ou a penhora de dinheiro**, e haja a oposição de embargos, a quantia correspondente só pode ser entregue à fazenda pública depois do trânsito em julgado da sentença que julgar improcedentes os pedidos do embargante. É o que consta claramente do artigo 32, parágrafo 1º, da Lei de Execuções Fiscais.

Não sendo o caso de depósito, mas de **fiança bancária**, também só se pode exigir o seu adimplemento por parte da instituição financeira fiadora na hipótese de rejeição ou não interposição de embargos (LEF, art. 19, II).

Finalmente, caso a garantia do juízo tenha sido feita com a **penhora de bens**, a alienação destes há de aguardar o desfecho dos embargos. É o que consta do artigo 24, I, que, além de dever ser interpretado em conjunto com os anteriormente apontados, estabelece nitidamente a seguinte ordem cronológica: (1º) desfecho dos embargos, ou não oposição destes; (2º) adjudicação antes do leilão pelo preço da avaliação; (3º) adjudicação depois do leilão, com igualdade de condições com a melhor oferta. Se a adjudicação, para ocorrer *antes do leilão*, há de ser posterior ao desfecho dos embargos, é evidente que, *a fortiori*, o leilão igualmente só há de ser feito depois de rejeitados os embargos.¹⁵⁸ (grifou-se)

Portanto, a partir da análise do texto integral da Lei nº 6.830/80, pode-se dizer que a lei especial não contém um único, mas sim vários dispositivos determinando que “o curso da ação de execução fiscal não pode prosseguir enquanto não rejeitados os embargos opostos”¹⁵⁹. Logo, não haveria qualquer vazio legislativo a ser colmatado quanto a isso. Corroborando esse entendimento, Rodrigo Dalcin Rodrigues expõe que:

A constatação do texto desses enunciados leva à conclusão de que o texto e o contexto da Lei 6.830/80 não podem ser qualificados como omissos, nos termos das decisões analisadas. Assim, se é verdade que a Lei 6.830/80 não contém um enunciado construído especificamente para dispor sobre os efeitos dos embargos, também é verdade que contém enunciados que permitem a construção de norma impondo a suspensão da execução por força do recebimento dos embargos.

Isto é, ainda que não haja um enunciado prescritivo no contexto da Lei 6.830/80 com *finalidade exclusiva* de dispor sobre os efeitos da oposição de embargos, tal como ocorre no texto do CPC, a Lei 6.830/80 contém enunciado que possui, dentre outras finalidades, regra de que a execução só prosseguirá se os embargos forem rejeitados. Em contrário, suspenderão a execução.¹⁶⁰

No que se refere à jurisprudência dos tribunais superiores, como mencionado anteriormente, o entendimento da Primeira Turma do Superior Tribunal

¹⁵⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, 65.

¹⁵⁹ LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, p. 60.

¹⁶⁰ RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. *Op. cit.*, p. 85.

de Justiça recentemente se inverteu¹⁶¹, o que gerou decisões como a abaixo colacionada¹⁶². Veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. NÃO-INCIDÊNCIA DO ART. 739-A DO CPC. NORMA DE APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA À LEI 6.830/80. INTELIGÊNCIA DE SEU ART. 1º INTERPRETADO EM CONJUNTO COM OS ARTIGOS 18, 19, 24 E 32 DA LEF E 151, DO CTN.

1. Controvérsia que abrange a discussão sobre a aplicabilidade do art. 739-A e § 1º, do CPC, alterados pela Lei 11.382/06, às execuções fiscais.

2. A Lei 6.830/80 é norma especial em relação ao Código de Processo Civil, de sorte que, em conformidade com as regras gerais de interpretação, havendo qualquer conflito ou antinomia entre ambas, prevalece a norma especial. **Justamente em razão da especialidade de uma norma (LEF) em relação à outra (CPC), é que aquela dispõe expressamente, em seu artigo 1º, que admitirá a aplicação desta apenas de forma subsidiária aos procedimentos executivos fiscais**, de sorte que as regras do Código de Processo Civil serão utilizadas nas execuções fiscais apenas nas hipóteses em que a solução não possa decorrer da interpretação e aplicação da norma especial.

3. O regime da lei de execução fiscal difere da execução de títulos extrajudiciais, pois regula o procedimento executivo de débitos inscritos na dívida ativa, ou seja, constantes de títulos constituídos de forma unilateral.

4. **A interpretação dos artigos 18, 19, 24, inciso I, e 32, § 2º, da LEF leva à conclusão de que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal decorre da sua apresentação.** Isso porque tais dispositivos legais prevêm a realização de procedimentos tendentes à satisfação do crédito (manifestação sobre a garantia, remissão, pagamento, adjudicação, conversão de depósito em renda) apenas após o julgamento dos embargos ou nas hipóteses em que estes não sejam oferecidos, evidenciando a suspensão do prosseguimento da execução até o julgamento final dos embargos.

5. Ainda a evidenciar o regime diferenciado da execução fiscal e o efeito suspensivo inerente aos embargos que se lhe opõem, está o § 1º do artigo 16 da Lei 6.830/80, segundo o qual "não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução", o que denota a incompatibilidade com as inovações do CPC quanto ao efeito suspensivo dos embargos à execução.

6. Recurso especial provido.

(1ª Turma do STJ, REsp. 1.291.923/PR, 1º.12.2011, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 07.12.2011 – grifou-se)

Consoante o entendimento de Luís Henrique da Costa Pires e Alyne Machado Silvério de Lima, por sua vez, não haveria sequer necessidade de o legislador ter disposto na lei especial que os embargos à execução possuem efeito suspensivo, tal como inicialmente nada se previu a respeito no próprio Código de

¹⁶¹ Atualmente encontra-se em tramitação no Superior Tribunal de Justiça o REsp nº 1.272.827/PE, recurso este escolhido como representativo da controvérsia referente à aplicabilidade do artigo 739-A, parágrafo 1º, do Código de Processo Civil em sede de execução fiscal, a qual foi submetida a exame por meio do regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n. 8/08 (recurso repetitivo).

¹⁶² Aliás, cabe mencionar que nesse mesmo processo as razões do contribuinte foram inicialmente rejeitadas, a que se seguiram dois Embargos de Declaração e um Agravo Regimental até que a posição da 1ª Turma se modificasse.

Processo Civil. Nada obstante, os autores apontam que são vários os dispositivos que conduzem ao entendimento de que, “ao menos até o julgamento da ação (embargos) pelo juízo de primeiro grau, nenhuma medida tendente à cobrança dos valores executados pode ser adotada”. Para eles, isso significa “o reconhecimento de que a oposição dos embargos à execução impõe a suspensão do andamento do processo executivo”¹⁶³.

Com efeito, restou assentado que, em havendo previsão na lei especial de norma, explícita ou implícita, com disposição diversa daquela prevista na lei geral, não há dúvida de que se aplica a especial. Desse modo, com base na leitura sistemática das disposições da Lei nº 6.830/80, a maioria da doutrina e crescente parcela da jurisprudência entendem que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal continua sendo automático a partir do seu recebimento, não havendo necessidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para esse fim. Por oportuno, cabe concluir com trecho da obra de Hugo de Brito Machado, que diz: “O efeito suspensivo dos embargos, no âmbito da execução fiscal, acolhido pela doutrina e pela jurisprudência, decorre desses dispositivos da lei específica. Jamais resultou de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil”¹⁶⁴.

3.3 O Parecer da Procuradoria da Fazenda Nacional nº 1.732/2007 e a suposta vulnerabilidade da Fazenda Pública

Com as recentes alterações no processo de execução (por quantia certa contra devedor solvente) de título extrajudicial disciplinado pelo Código de Processo Civil, a sistemática da execução comum passou a oferecer maiores vantagens ao credor civil do que a execução fiscal à Fazenda Pública. Isso porque, naquela, o curso do processo não mais se suspende com a mera oposição de embargos, senão decorre de decisão judicial, depois de preenchidos os requisitos legais¹⁶⁵. Ou seja, na execução civil os atos de expropriação poderão ser efetivados e o crédito

¹⁶³ PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. *Op. cit.*, p. 75.

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Embargos...** *Op. cit.*, p. 54.

¹⁶⁵ Conforme já dito diversas vezes, além de promover a penhora, depósito ou caução suficiente, o embargante deverá demonstrar o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, em requerimento dirigido ao juiz, para que se obste o prosseguimento da execução (art. 739-A, §1º, do CPC).

satisfeito antes mesmo da prolação da sentença em sede de embargos à execução, enquanto nos executivos fiscais ainda se aplicaria a sistemática anterior, em que o efeito suspensivo dos embargos é tido como regra.

A primeira vista, isso poderia caracterizar um descompasso, considerando que a Lei de Execução Fiscal se propõe a promover a cobrança desembaraçada do crédito fazendário, de modo prevalecido aos demais créditos (exceto trabalhistas), com vistas a garantir a eficaz realização da receita pública. Tal intento pode ser observado na Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80, em especial nos itens 4, 22 e 24, que pronunciam:

4. Sobreleva, no particular, a importância da obrigação pública, com características próprias, hierarquicamente superior a qualquer outro gênero de obrigação ou privilégio de natureza privada. Predomina o interesse público – econômico, financeiro e social. **Em consequência, nenhum outro crédito deve ter, em sua execução fiscal, preferência, garantia ou rito processual que supere os do crédito público, à exceção de alguns créditos trabalhistas.**

(...)

22. Com o objetivo de **assegurar à realização da receita pública os melhores meios de execução judicial**, o Anteprojeto de lei acompanha o sistema processual do Código, acrescentando disposições capazes de conferir **condições especiais para a defesa do interesse público**, como é tradição em nosso Direito, desde o Império.

(...)

24. (...) As inovações propostas, como normas peculiares à cobrança da Dívida Pública, têm por objeto os privilégios inerentes ao crédito fiscal e a preferência por normas processuais preexistentes, ajustadas ao **escopo de abreviar a satisfação do direito da Fazenda Pública**.¹⁶⁶ (grifou-se)

Por julgar pouco razoável que a lei geral, que, como tal, aplica-se genericamente a todas as pessoas, promova tratamento mais benéfico do que aquele previsto na legislação especial, a qual foi editada com “o escopo de conferir tratamento privilegiado a certa categoria”¹⁶⁷, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediu o Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007¹⁶⁸, de 16 de agosto de 2007, a fim de fornecer subsídios aos procuradores fazendários na defesa do Fisco¹⁶⁹.

¹⁶⁶ BRASIL. **Exposição de motivos n. 223**, de 20 de junho de 1980. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal: Comentários e jurisprudência. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

¹⁶⁷ Item 94, ponto 14, do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

¹⁶⁸ Cf. Anexo B.

¹⁶⁹ De acordo com o disposto na Portaria nº 275/2004 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os pareceres elaborados pela Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT em resposta às consultas dirigidas pelas unidades descentralizadas terão caráter vinculante aos Procuradores da Fazenda Nacional, devendo ser por estes adotados como “linha de defesa a ser seguida judicialmente” (art. 4º). De igual modo, deverão ser obrigatoriamente adotados os pareceres da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ e da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da união – CDA, a depender da atribuição de cada um desses órgãos (art. 5º).

A orientação exarada se deu no sentido de que as inovações trazidas pela Lei nº 11.382/2006 aplicam-se plenamente às execuções fiscais, quando ausente disciplina específica sobre o tema na lei especial, visto que o artigo 1º da Lei nº 6.830/80 expressamente prevê a subsidiariedade das normas do Código de Processo Civil. Até esse ponto, não se revela qualquer divergência com a Teoria Geral do Direito, que neste trabalho oportunamente já foi apresentada¹⁷⁰.

No entanto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional vai além e expressa no referido parecer a idéia de que, sempre que as regras do Código de Processo Civil forem favoráveis à satisfação do crédito da Fazenda Pública, devem ser estas aplicadas às execuções fiscais, independentemente de regramento manifestamente contrário da Lei de Execução Fiscal¹⁷¹. Isso significa que, para se atender à finalidade da norma, qual seja, a de favorecer o crédito do Fisco, as disposições gerais passam a ter aplicação preferencial, e não mais subsidiária, ainda que norma em sentido inverso esteja expressamente prevista na legislação específica¹⁷².

O fundamento para tal raciocínio estaria na Teoria do Diálogo das Fontes, a qual sugere que o emprego dos critérios tradicionais de resolução de conflitos normativos comporta atenuações, devendo ser outro o meio para a “superação das eventuais antinomias aparentes”¹⁷³, com vistas a preservar a coerência do ordenamento jurídico. Nessa hipótese, segundo a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sucederia a valorização da interpretação sistemático-teleológica do ordenamento, para, no caso em questão, permitir a incidência, na lei especial, das normas gerais que proporcionam maior celeridade e efetividade à execução forçada¹⁷⁴.

Entre as questões desenvolvidas no Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007, porque estreitamente relacionado ao tema deste trabalho, merece ser dado especial destaque às considerações feitas sobre a necessidade de penhora e o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal¹⁷⁵.

Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/port275.htm>. Acesso em: 18.09.2012.

¹⁷⁰ Cf. itens 3.1 e 3.2 *supra*.

¹⁷¹ Item 8, ponto 1, do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

¹⁷² FOLLONI, André. *Op. cit.*, p. 26.

¹⁷³ MARQUES, Claudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência ente o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista de Direito do Consumidor**. São Paulo. v.13. n.51. pp.34-67. jul./set. 2004, p. 35. Em trecho citado no Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007, p. 22.

¹⁷⁴ Item 101, ponto 14, do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

¹⁷⁵ Ponto 2.1 do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

Em primeiro lugar, considerando que o parágrafo 1º do artigo 16 da Lei nº 6.830/80 expressamente prevê que “não serão admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”, concluiu-se pela manutenção da obrigatoriedade da garantia do juízo para a oposição dos embargos à execução fiscal, não obstante tal exigência tenha sido abolida na execução civil. Tem-se, por conseguinte, que a sistemática estabelecida pela Lei de Execução Fiscal permaneceu inalterada neste ponto.

Por outro lado, formulou-se o entendimento de que deve ser inteiramente aplicado nos executivos fiscais o disposto no artigo 739-A, que foi acrescentado ao Código de Processo Civil por força da Lei nº 11.382/2006. Logo, isso implica reconhecer que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal não mais decorre automaticamente do seu ajuizamento (*ex lege*), mas sim depende de ato do juiz (*ope iudicis*). Vale dizer, o processo de execução fiscal seguirá com o seu “regular processamento, inclusive com a prática de atos de expropriação do patrimônio do devedor”¹⁷⁶, a não ser que decisão judicial determine o contrário.

De todo modo, a tese da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional resta sintetizada nos seguintes termos:

15. Diante de tal cenário normativo, podemos concluir que, em face da disciplina expressa da LEF, **ainda persiste na execução fiscal a necessidade de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução**, contudo, uma vez ajuizados, **não possuem o condão de suspender os atos executivos imediatamente**, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CPC. (grifos no original)

Portanto, infere-se que, com base nesta ótica, a constrição patrimonial é requisito necessário para a defesa do executado, mas não é condição bastante para a suspensão da execução pela oposição dos embargos do devedor.

Coadunou com essa interpretação boa parcela da jurisprudência nacional¹⁷⁷, inclusive citando muitos dos argumentos apresentados no Parecer/PGFN/CRJ nº

¹⁷⁶ Item 12, ponto 2.1, do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

¹⁷⁷ Cf. TRF 1ª Região, AG 0051986-08.2012.4.01.0000/PA, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto (conv.), Sétima Turma, e-DJF1 de 07/12/2012; TRF 3ª Região, AI 0026841-90.2012.4.03.0000, Rel. Juiz Convocado Herbert de Bruyn, Sexta Turma, julgado em 06/12/2012, e-DJF3 de 13/12/2012; TRF 4ª Região, AG 5018194-91.2012.404.0000, Relator p/ Acórdão Fernando Quadros da Silva, Terceira Turma, D.E. 12/12/2012; TRF 5ª Região, AGA 128483/01/CE, Rel. Desembargador Federal Edilson Nobre, Quarta Turma, julgado em 13/11/2012, DJE 16/11/2012.

1.732/2007. Quanto a isso, cabe aqui colacionar paradigmática decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EFEITO SUSPENSIVO. LEI 11.382/2006. REFORMAS PROCESSUAIS. INCLUSÃO DO ART. 739-A NO CPC. REFLEXOS NA LEI 6.830/1980. "DIÁLOGO DAS FONTES".

1. Após a entrada em vigor da Lei 11.382/2006, que incluiu no CPC o art. 739-A, os embargos do devedor poderão ser recebidos com efeito suspensivo somente se houver requerimento do embargante e, cumulativamente, estiverem preenchidos os seguintes requisitos: a) relevância da argumentação; b) grave dano de difícil ou incerta reparação; e c) garantia integral do juízo.

2. A novel legislação é mais uma etapa da denominada "reforma do CPC", conjunto de medidas que vêm modernizando o ordenamento jurídico para tornar mais célere e eficaz o processo como técnica de composição de lides.

3. Sob esse enfoque, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos do devedor deixou de ser decorrência automática de seu simples ajuizamento. Em homenagem aos princípios da boa-fé e da lealdade processual, exige-se que o executado demonstre efetiva vontade de colaborar para a rápida e justa solução do litígio e comprove que o seu direito é bom.

4. Trata-se de nova concepção aplicada à teoria geral do processo de execução, que, por essa ratio, reflete-se na legislação processual esparsa que disciplina microssistemas de execução, desde que as normas do CPC possam ser subsidiariamente utilizadas para o preenchimento de lacunas. Aplicação, no âmbito processual, da teoria do "diálogo das fontes".

5. A Lei de Execuções Fiscais (Lei 6.830/1980) determina, em seu art. 1º, a aplicação subsidiária das normas do CPC. Não havendo disciplina específica a respeito do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal, a doutrina e a jurisprudência sempre aplicaram as regras do Código de Processo Civil.

6. A interpretação sistemática pressupõe, além da análise da relação que os dispositivos da Lei 6.830/1980 guardam entre si, a respectiva interação com os princípios e regras da teoria geral do processo de execução. **Nessas condições, as alterações promovidas pela Lei 11.382/2006, notadamente o art. 739-A, § 1º, do CPC, são plenamente aplicáveis aos processos regidos pela Lei 6.830/1980.**

7. Não se trata de privilégio odioso a ser concedido à Fazenda Pública, mas sim de justificável prerrogativa alicerçada nos princípios que norteiam o Estado Social, dotando a Administração de meios eficazes para a célere recuperação dos créditos públicos.

8. Recurso Especial não provido.

(2ª Turma do STJ, REsp. 1.024.128/PR, 13.05.2008, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 19.12.2008 – grifou-se)

Tão logo tal orientação passou a ser suscitada em juízo pelos procuradores da Fazenda Pública e adotada como razão de decidir por tribunais nacionais, a discussão acerca da aplicabilidade das recentes reformas do Código de Processo Civil à sistemática da Lei de Execução Fiscal atraiu a atenção da doutrina brasileira, que se dividiu entre os promotores da causa do Fisco e os defensores dos direitos dos contribuintes.

Ao tratar sobre o tema, Carlos Fonseca Monnerat e Marcos Neves Veríssimo inicialmente fazem alusão à existência de um sistema de proteção do crédito tributário e do dever legal de pagar impostos, como forma de custear as atividades do Estado.¹⁷⁸ Assim, apesar de reconhecerem que “a busca da efetividade processual deve se dar sempre em atenção aos demais princípios constitucionais do processo, não podendo ser alcançada de forma desmedida em detrimento do sistema constitucional vigente”¹⁷⁹, alegam que o objetivo principal da Lei de Execução Fiscal é “materializar uma expectativa em resultado prático, conferindo à Fazenda exequente meios processuais para que se ultime o fim perseguido, que é o ingresso de recursos nos cofres públicos”¹⁸⁰.

Desse modo, entendendo que o efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal sempre decorreu, exclusivamente, da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, concluem:

Por todo o exposto verifica-se que **as novas regras que alteraram significativamente o processo de execução por título extrajudicial possuem incidência no feito executivo fiscal** não apenas nas matérias não regulamentadas na Lei de Execução Fiscal, em razão da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil nos termos do art. 1^a de seu texto, mas também incidirão **ainda que exista normatização diversa em legislação específica**.

Este entendimento preserva a atual processualística, agora explicitamente privilegiada no texto constitucional, que busca cada vez mais a obtenção da aclamada efetividade processual, como resposta a ser dada para toda a sociedade, buscando resgatar um conceito positivo para o Poder Judiciário, tão desacreditado atualmente.¹⁸¹ (grifou-se)

De outra banda, parte da doutrina energicamente rechaça a utilização da Teoria do Diálogo das Fontes com o propósito de privilegiar a Fazenda Pública. De maneira geral, entende-se que essa visão é equivocada porque excessivamente onerosa ao devedor tributário, a ponto de ferir o equilíbrio na execução e o princípio da isonomia. Para verificar isso, necessário fazer uma breve análise da teoria em questão.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como anteriormente mencionado, propugna a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes para justificar o

¹⁷⁸ MONNERAT, Carlos Fonseca; VERÍSSIMO, Marcos Neves. Da aplicabilidade das inovações trazidas pela Lei 11.382/2006 ao feito executivo fiscal. **Revista de Processo**. São Paulo. v.34. n.173. pp.260-283. jul. 2009, p. 262.

¹⁷⁹ *Idem*.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 265.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 282.

tratamento sempre favorecido da Fazenda Pública nos executivos fiscais. Conforme elucidado no próprio Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007, tal teoria foi idealizada na Alemanha por Erik Jayme e importada ao Brasil pela autora Cláudia Lima Marques, que a desenvolveu especificamente no campo do Direito do Consumidor, quando do surgimento do novo Código Civil¹⁸².

Estabelecendo-se um paralelo entre ambos os contextos, poderia se dizer que, do mesmo modo que, em 2006, a modificação da sistemática geral da execução forçada pela Lei nº 11.382 gerou dúvida quanto à revogação da legislação especial; em 2002, o advento da Lei nº 10.406, que instituiu o novo Código Civil Brasileiro e, a um só tempo, revogou o Código Civil de 1916 e a parte primeira do Código Comercial de 1850, deu causa a discussões sobre as suas consequências em relação ao Código de Defesa do Consumidor e às relações de consumo.

Como ressalta Cláudia Lima Marques, a Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, não possui um dispositivo de revogação geral tácita, dando conta apenas de revogar as leis especiais expressamente compreendidas no texto do novo Código Civil. Sendo assim, nas palavras da autora, “é de se concluir que o CDC e o tema de defesa do consumidor não foi ‘incorporado’ ao CC/2002”¹⁸³.

Diante da existência evidente de uma pluralidade de normas, a questão passou a ser então a de encontrar um meio de evitar a total incompatibilidade (em conflito real ou aparente) e a conseqüente retirada de uma das leis do sistema, “o que deixaria desprotegidos os sujeitos mais fracos, que a Constituição Federal de 1988 visou proteger de forma especial, os consumidores”¹⁸⁴.

Com efeito, os consumidores, assim considerados os “agentes econômicos mais vulneráveis no mercado globalizado”¹⁸⁵, são especialmente tutelados pela ordem constitucional, a qual assegura a sua defesa (Art. 5, XXXII e Art. 170, inciso V da CF/88) e determina que sejam legislados os seus direitos (Art. 48 dos ADCT). A este respeito, como destaca Cláudia Lima Marques, o Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/90) descende diretamente da Constituição Federal e visa a

¹⁸² MARQUES, Claudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência ente o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista da ESMESE**. Aracaju. n.7. pp.15-54. Semestral, 2004, p. 35 Disponível em: http://www.esmese.com.br/documentos/divulgacao/revistas/revista_07.pdf. Acesso em 20.08.2012.

¹⁸³ *Ibidem*, p. 36.

¹⁸⁴ *Ibidem*, p. 42.

¹⁸⁵ *Ibidem*, p. 32.

proteção especial do sujeito de direitos (e não do ato de consumo), vez que identificado constitucionalmente como vulnerável¹⁸⁶.

Citando Miguel Reale, coordenador da comissão elaboradora do novo Código Civil Brasileiro, e a Exposição de Motivos do Anteprojeto do Código Civil, de 16 de janeiro de 1975, a autora afirma que:

(...) uma diretriz principal da elaboração do novo Código Civil foi a de superar o individualismo do Código Civil de 1916 e unificar as obrigações civis e comerciais, respeitando a existência de leis especiais, de forma a estabelecer: “a) a compreensão do **Código Civil como lei básica, mas não global**, do Direito Privado, conservando-se em seu âmbito, por conseguinte, o direito das obrigações sem distinção entre obrigações civis e mercantis, consoante diretriz já consagrada, nesse ponto, desde o Anteprojeto do Código de Obrigações de 1941, e reiterada no Projeto de 1965”¹⁸⁷. (grifou-se)

Nesse sentido, é possível afirmar que o Código Civil de 2002, tal qual o Código de Processo Civil, tem a pretensão de ser uma codificação central – porém, não exaustiva ou total – e para iguais, ao passo que o Código de Defesa do Consumidor, como a Lei de Execução Fiscal, disciplina uma relação entre diferentes e busca amparar o lado mais fraco para um efetivo reequilíbrio, devendo, neste caso, ser considerada a idéia de igualdade conectada à noção da equidade (no sentido de justiça para o caso concreto). Para Cláudia Lima Marques,

Efetivamente, o Código de Defesa do Consumidor - CDC é um contraponto em relação ao campo de aplicação do CC/2002, pois prevê o tratamento especial dos **diferentes ou vulneráveis** caracterizados como consumidores (Art. 2º, caput, Parágrafo único do Art. 2º, Art. 29 e Art. 17 do CDC). Assim, pode ser considerado o mais importante exemplo do atual pluralismo de fontes e agentes no direito privado brasileiro¹⁸⁸. (grifou-se)

Com isso, tem-se que a pluralidade normativa, nesse caso, leva à definição do campo de aplicação de uma regra com base em um elemento subjetivo, notadamente o agente econômico envolvido (civil, empresário ou consumidor). Quer dizer:

Trata-se, pois, de uma opção subjetiva: a definição do papel que o sujeito exerce no mercado, **naquele preciso momento e naquele contexto relacional**, é que definirão o campo de aplicação das leis e a maneira como

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 33-34.

¹⁸⁷ *Ibidem*, p. 37.

¹⁸⁸ *Ibidem*, p. 38.

elas 'dialogam' ou se aplicam, ao mesmo tempo, àquela mesma situação jurídica: prioritariamente ou subsidiariamente! E mais do que isto, **a finalidade (civil, empresarial ou de consumo) da relação é outro fator a considerar.** (...)

Em outras palavras, do domínio desta destinação subjetiva e finalista (relação entre iguais, de finalidade puramente civil ou de finalidade comercial e relação mista entre diferentes ou de consumo), depende a própria compreensão sobre a aplicação da nova lei (CC/ 2002) e suas antinomias (reais e aparentes) ou diálogos com as leis especiais anteriores, como o CDC.¹⁸⁹ (grifou-se)

Assim, no entendimento da autora, o Código de Defesa do Consumidor “continua a regular com suas normas especiais – com primazia e prioridade - as relações de consumo”, enquanto o regramento do Código Civil de 2002 poderá vir a ser aplicado “como normas gerais, subsidiárias e no que couber, ou quando especificarem sua aplicação ao caso ou contrato”¹⁹⁰.

A Teoria do Diálogo das Fontes, portanto, permite a aplicação simultânea, coerente e coordenada das várias fontes legislativas convergentes, com vistas à proteção efetiva do hipossuficiente. No que tange às relações de consumo, propõe que o Código de Defesa do Consumidor permaneça sendo aplicado em detrimento das normas do novo Código Civil, vez que mais adequado à singular posição/condição de vulnerabilidade dos consumidores. Nesse contexto, é válido destacar o seguinte excerto:

Diverge também **o paradigma ético social**, que no CC/2002 é o das relações entre iguais e no CDC, por mandamento constitucional, **é o da proteção do mais fraco, presumindo-se a vulnerabilidade do consumidor** (Art. 4, I do CDC)¹⁹¹. (grifou-se)

Desse modo, nota-se que a conclusão alcançada por Cláudia Lima Marques, em seu estudo sobre a aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes ao direito do consumidor, toma o rumo diametralmente oposto da tese levantada no Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007, uma vez que aquela propõe a manutenção da primazia da legislação especial em detrimento da lei geral, e não o contrário.

Segundo André Folloni, isso ocorre porque a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional parte de uma premissa falsa, que seria a de que a legislação especial em matéria tributária tem como função privilegiar e proteger o Estado. Nesse sentido, afirma que:

¹⁸⁹ *Ibidem*, p. 40.

¹⁹⁰ *Idem*.

¹⁹¹ *Ibidem*, p. 51.

Há dois equívocos graves no parecer (...). O primeiro é duplo: aceita-se, sem prova, que o Estado é parte fraca nas relações jurídico-tributárias e, por isso, merece um tratamento favorecido; e, nessa esteira, aceita-se, sem prova, que o Direito Tributário serve à tutela do Estado e não à tutela do cidadão.

(...)

O segundo equívoco é citar o “diálogo das fontes” sem qualquer rigor científico. Não se expõe minuciosamente a teoria e – muito menos – não se testa sua aplicabilidade na seara tributária. Ao contrário: parte-se de um nome pomposo para sustentar algo que seria refutado pela aplicação da própria teoria levantada!¹⁹²

De fato, ante as atuais circunstâncias, não é possível afirmar categoricamente que a Fazenda Pública compõe o pólo vulnerável da relação jurídica tributária. A este respeito, em recente obra sobre o assunto, o tributarista brasileiro James Marins articulou numerosos contrapontos ao que ele chamou de “axioma da debilidade da Fazenda Pública”¹⁹³. Antes, porém, tratou de demonstrar como, historicamente, o direito tributário tem sido desviado da sua finalidade inicial de proteção do contribuinte frente ao Estado para atender aos interesses unicamente arrecadatórios da Fazenda Pública.

Pois bem, preliminarmente, com base na doutrina de Ezio Vanoni, o autor afirma que o emprego do critério do favorecimento do fisco na interpretação das normas tributárias não é algo recente, senão que remonta a períodos anteriores ao império romano e que vem transpassando os séculos, até chegar aos dias atuais.

Seguindo essa linha, o autor também toma em consideração que, em épocas como a do feudalismo e do absolutismo, a relação fiscal se edificava a partir de um elemento exclusivamente factual, em muito associado ao uso indiscriminado da força física e da autoridade para a arrecadação de bens e quantias necessárias à manutenção da estrutura de poder. Logo, pode-se dizer que, até esse momento, o fenômeno da tributação se ostentava à parte de qualquer regulamentação pelo direito, revelando-se antes como a expressão de um grave desequilíbrio de forças presente no mundo dos fatos¹⁹⁴.

Sendo assim, o Direito Tributário, nos moldes em que é atualmente concebido, veio a se desenvolver somente no século XX, tendo por marco legal a Ordenação Tributária Alemã (*Reichsabgabenordnung*, 1919). Importantes estudos desta época foram os primeiros a descrever a relação tributária como “relação

¹⁹² FOLLONI, André. *Op. cit.*, p. 28.

¹⁹³ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 11.

¹⁹⁴ *Ibidem*, p. 14-16.

obrigacional disciplinada exclusivamente pelo Direito, relação jurídica, portanto, inserida no contexto do Estado de Direito e protegida do poder puramente fático, político ou econômico”¹⁹⁵. Nesse processo de “trânsito da *relação de poder* para *relação de direito*”¹⁹⁶ e de construção dos conceitos primários do Direito Tributário, o dogma da fraqueza do Estado em face do contribuinte – concepção esta que continua a influenciar boa parte do raciocínio jurídico-tributário contemporâneo – teve presença das mais marcantes.

Ocorre que, na visão de James Marins, a jurisdicionalização do vínculo obrigacional tributário não foi uma conquista completa. Isso porque, por um reducionismo epistemológico, consignou-se que ao Direito Tributário caberia tão somente disciplinar a relação de crédito e débito entre Estado e contribuinte, isto é, o momento próprio da arrecadação. Os momentos de criação legislativa e aplicação dos tributos arrecadados pela Administração Pública, não obstante também façam parte do fenômeno da tributação, teriam natureza política e econômico-financeira, respectivamente, estando fora do campo de atribuição do direito. Melhor dizendo,

De fato, em sua proposta matricial, alinhada com a visão cartesiana-newtoniana então dominante nos meios científicos, a doutrina fundacional encetou profundo recorte epistemológico considerando, com foros de definitividade, a criação legislativa como fenômeno “pré-jurídico”, meramente político, e a aplicação de tributos como fenômeno “extrajurídico” – ou pós-jurídico –, ou mesmo meramente econômico ou simplesmente financeiro. Essa formulação, contudo, produziu a longo prazo o efeito não planejado de converter o Direito Tributário em mero Direito Arrecadatório¹⁹⁷.

Ao se restringir o Direito Tributário à disciplina jurídica que se ocupa da atividade arrecadatória do Estado (instituição, formalização, fiscalização e cobrança dos tributos), tornaram-se livres de regulamentação jurídica os atos do poder público que disponham sobre o fundamento ético-jurídico da tributação e sobre a destinação do produto arrecadado. Significa dizer que o sistema tributário nacional está inteiramente formatado para tratar apenas da função estatal de arrecadar.

O problema mostra-se de maior gravidade na medida em que restam obscuros os caminhos entre a arrecadação tributária e os planos de gastos públicos, que continuam sob a regência da política e da economia. Considerado sob um viés meramente arrecadatório, o Direito Tributário desconectou-se dos propósitos da

¹⁹⁵ *Ibidem*, p. 19.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p.18.

¹⁹⁷ *Ibidem*, p.20.

própria arrecadação, o que leva ao entendimento de que o dito “Direito Arrecadatório” se caracteriza pela “prioridade legal e interpretativa atribuída à sua eficácia exatorial bruta, em contraste com sua incapacidade de servir ao cidadão”¹⁹⁸.

A bem da verdade, a concepção reducionista do Direito Tributário não surgiu com a intenção de fornecer subsídios à força exatoria do Estado, mas sim com o objetivo de conferir segurança jurídica ao vínculo concreto entre a Fazenda Pública e os contribuintes (obrigação tributária), uma vez que até então se encontrava absorto em razões unicamente, ou, ao menos, preponderantemente, de ordem político-econômica¹⁹⁹.

Diante de tais noções pressupostas, no que se refere à finalidade da legislação especial tributária, pode-se tomar por correta a seguinte asserção de James Marins, a qual se coloca em evidente contraste à orientação propugnada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional:

Por isso é necessário – ontem e hoje – sublinhar que o Direito Tributário não existe para confirmar o poder político-econômico, mas sim para conformá-lo; não existe para criar invencíveis prerrogativas fiscalizatórias e arrecadatórias, mas sim para discipliná-las. O Direito Tributário não existe para amplificar, inflar ou agigantar ainda mais o poder arrecadatório do Estado nem tampouco para reduzir, diminuir, amesquinhar o cidadão-contribuinte; mas existe, sim, para promover o equilíbrio material, formal e processual da relação tributária.²⁰⁰⁻²⁰¹

Em vista disso, a revisão crítica do antigo “axioma da debilidade fazendária” tem se mostrado como ponto de pauta dos mais urgentes na atualidade, dado que esta é a fonte de distorções reiteradamente reproduzidas na doutrina e na jurisprudência, bem como em pareceres oficiais, como é o caso do Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.

De acordo com James Marins, na sociedade contemporânea, a “vulnerabilidade física do contribuinte decorrente do pavor atávico da irracionalidade

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 23.

¹⁹⁹ *Ibidem*, p. 21.

²⁰⁰ *Ibidem*, p. 22.

²⁰¹ Sobre o assunto, Hugo de Brito Machado igualmente explica que: “O Direito Tributário existe para delimitar o poder de tributar, transformando a relação tributária, que antigamente foi uma relação simplesmente de poder, em relação jurídica. A finalidade essencial do Direito Tributário, portanto, não é a arrecadação do tributo, até porque esta sempre aconteceu, e acontece, independentemente da existência daquele. O Direito Tributário surgiu para delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 57)

da agressão estatal”²⁰² não passa de um espectro. Entretanto, uma pequena reserva desse poder fático ainda se preserva, agora sob fundamentos axiológicos diversos, sendo também outros os fatores que atualmente levam à constatação acerca da vulnerabilidade do contribuinte²⁰³.

Para explicar os motivos da superioridade ontológica do Estado frente ao cidadão-contribuinte, o tributarista brasileiro se utiliza da doutrina de Ramón Valdés Costa, para quem a relação tributária possui uma peculiaridade que a torna incomparável a qualquer outra espécie de relação, a saber: na relação tributária, o Estado simultaneamente exerce as funções de criar a norma jurídico-fiscal, aplicar esta mesma norma e julgar a lide fiscal. É a chamada “tríplice função”, em expressão empregada pelo autor uruguaio. Isso significa que, nessa situação, o Estado possui total domínio sobre os três momentos (material, formal e processual) de sua relação com o devedor tributário, o que gera a idéia de um “credor onipotente”²⁰⁴. Para melhor esclarecimento, é válida a leitura de trecho da obra ora analisada:

Esta condição estrutural, embora inerente ao mecanismo operativo próprio do Estado de Direito, é potencializadora das vulnerabilidades geneticamente existentes na relação tributária e precisa ser reconhecida para que possa ser adequadamente disciplinada. É essa mecânica estrutural própria que permite ao Estado ser a um só tempo o criador da regra obrigacional na qual aparece como sujeito ativo (por intermédio de seus órgãos legislativos), formalizador e cobrador da obrigação em que o próprio Estado figura como credor (por meio de seus órgãos fazendários) e, ainda enquanto credor, o próprio Estado pode julgar a lide e executar o título executivo (por meio de seus órgãos administrativos e judiciais).²⁰⁵

Logo, tendo em vista a enorme desproporção causada por tal arranjo de forças e enfrentada pelo sujeito passivo da relação tributária, a vulnerabilidade do cidadão-contribuinte pode ser sintetizada na idéia de “condição factual de suscetibilidade do cidadão diante da tríplice função exercida pelo Estado no âmbito da relação tributária”²⁰⁶. Nesse contexto, três são as fontes da vulnerabilidade do contribuinte, correspondentes às três funções do Estado, que a seguir serão abordadas: núcleo material (vulnerabilidade político-legislativa e econômica), núcleo

²⁰² MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 22

²⁰³ Na ótica do autor, consubstancia-se em prova da prática arbitrária da Administração Pública a imposição de sanções econômicas e políticas aos administrados, das quais são exemplos por ele citados: multas e penalizações, interdições em estabelecimentos e atividades econômicas, confissões compulsórias, exigência de certidões negativas para realizar negócios jurídicos, entre outros.

²⁰⁴ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 24.

²⁰⁵ *Idem.*

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 25.

formal (vulnerabilidade cognoscitiva, tecnológica e administrativa) e núcleo processual (vulnerabilidade administrativa e jurisdicional).

Antes, porém, de se tratar propriamente das vulnerabilidades no campo material, há que se destacar que ao longo da história do Direito Tributário, o núcleo de sua composição lógica e principiológica se encontrou na materialidade das relações obrigacionais. O desenvolvimento dos seus conceitos e da sua estrutura culminou na adoção de um Sistema Constitucional Tributário, que representa o ponto mais alto das conquistas referentes à justiça fiscal. Não obstante, consoante a exposição de James Marins, é possível notar que o Direito Tributário Material vem sofrendo diversas derrotas, tendo se afastado da realidade das relações e servido essencialmente às necessidades orçamentárias do Estado²⁰⁷.

Posto isso, tem-se que, quanto à vulnerabilidade político-legislativa, o problema se coloca já no momento em que a norma tributária ingressa no ordenamento jurídico, visto que o faz influenciada diretamente por fatores de ordem política e econômica. Em uma análise mais acurada da produção legislativa, percebe-se que a grande maioria das propostas tem origem na própria Fazenda Pública²⁰⁸, sendo apresentadas às câmaras legislativas por iniciativa dos governos, sejam eles da esfera federal, estadual, municipal ou distrital. Dessa maneira, nota-se que os projetos de lei em geral têm como objetivo a função arrecadatória do Estado, não estando comprometidos com um sistema jurídico-tributário justo²⁰⁹. Aliado a isso, haveria o despreparo dos parlamentares, que em geral não possuem capacidade técnica para compreender a matéria ou, em outros casos, tem de votar de acordo com os interesses partidários²¹⁰.

Já do ponto de vista da vulnerabilidade político-econômica, nota-se que o contribuinte é susceptível tanto no campo da elevada carga tributária, quanto das práticas de mercado. Assim, há que se considerar tanto o impacto da arrecadação global no Produto Interno Bruto – PIB, atualmente no patamar dos 36%²¹¹, que leva à percepção de que parcela significativa da produção do país vai diretamente aos

²⁰⁷ *Ibidem*, p. 26.

²⁰⁸ Por oportuno, é válido mencionar como exemplo a proposta de execução fiscal administrativa que, por iniciativa da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, culminou no Projeto de Lei nº 5.080/2009, que será melhor analisado nos itens 4.2 e 4.3 deste trabalho.

²⁰⁹ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, pp. 26-27.

²¹⁰ *Ibidem*, p. 27.

²¹¹ Dados apontados em estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), referentes ao ano de 2011. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/68/ImpostometroAtingeAMarcaDeR1Trilhao.pdf>. Acesso em: 17/11/2012.

cofres públicos²¹²; quanto a falha aplicação dos recursos arrecadados, a exemplo da precária infraestrutura para o desenvolvimento e escoamento da produção, que torna a atividade produtiva mais onerosa ao empresário. Ainda, a combinação destes fatores, em muitas situações, impossibilita que as empresas brasileiras, compitam com companhias estrangeiras, além de dificultar a gestão fiscal dos negócios²¹³.

De outra parte, é possível perceber que a dedicação que foi dispensada ao estudo do vínculo material não resolveu todas as questões da relação tributária. Isso porque muitas das particularidades do Direito Tributário não se encontram na sua estrutura obrigacional, mas sim na sua formalização, ou seja, no Direito Tributário Formal, por meio do qual o ente tributante traz para si a prerrogativa de fiscalizar, lançar e cobrar os tributos (autotutela administrativa). Assim, às normas que disciplinam esse viés da relação tributária coube trabalhar dentro da estrutura administrativa, buscando eliminar a discricionariedade na atuação do agente administrativo fiscal, de maneira a formar um sistema formal em torno do princípio da vinculação do agir exatorial à lei em sentido estrito²¹⁴.

Contudo, não é dessa maneira que se procede. Como lembra James Marins “a disciplina jurídica dos atos administrativos tributários recebeu reduzida atenção doutrinária e estão, em geral, tais atos, presididos por copioso rol de decretos, portarias, instruções normativas e outros tipos de normas infralegais. Em geral, os agentes públicos são treinados e compelidos a atender antes a portaria do que a lei tributária”²¹⁵. A dificuldade de se realizar um controle jurídico adequado ao atuar fazendário coloca em cheque a segurança dos princípios materiais conquistados e torna evidente a situação vulnerável em que o contribuinte se encontra em relação à Administração²¹⁶.

Sendo assim, de acordo com o autor, a vulnerabilidade formal aqui apontada se divide em três. A primeira dela é a vulnerabilidade cognoscitiva, que transparece na ligação entre a complexidade dos modelos tributários contemporâneos e a dificuldade do contribuinte em compreendê-los. Grande parcela dos contribuintes

²¹² Cabe lembrar que não somente as empresas enfrentam a vulnerabilidade político-econômica, mas também os cidadãos de menor renda sofrem com a alta carga tributária, especialmente a dos tributos indiretos que oneram os preços dos produtos e serviços essenciais, como água, telefone, energia.

²¹³ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, pp. 32-38.

²¹⁴ *Ibidem*, pp. 37-38.

²¹⁵ *Ibidem*, pp. 38-39.

²¹⁶ *Ibidem*, p. 40.

sofrem graves consequências pela sua incapacidade de entender o teor normativo. Isso leva aos contribuintes a procurar auxílio em contadores, advogados, consultores, que por sua vez, também em muitos casos não possuem capacidade técnica para prestar um serviço de qualidade. Esse fator aumenta a vulnerabilidade do sujeito passivo da relação tributária²¹⁷.

A segunda é a vulnerabilidade tecnológica, que se configura também como um fator de pressão sobre o contribuinte. Hoje, os órgãos fiscais da Receita se beneficiam do avanço tecnológico na implantação de medidas rigorosas de controle fiscal, sendo exemplos desse aparato fiscalizatório a Nota Fiscal eletrônica, o SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), a aquisição de supercomputadores (como o da Serpro) que possuem inteligência artificial (como o programa Harpia). Tal aparato permite um amplo controle pelas autoridades fazendárias, de tal modo que a premissa histórica de que o Estado é incapaz de inspecionar as atividades dos contribuintes não encontraria substrato na realidade contemporânea²¹⁸⁻²¹⁹. Aliás, segundo James Marins, esse axioma da debilidade fazendária pela falta de acesso às informações sobre o contribuinte deveria ser substituído pelo da vulnerabilidade do contribuinte, que completamente exposto, reclama o respeito às garantias constitucionais²²⁰.

A terceira vulnerabilidade formal é a vulnerabilidade administrativa, que se caracteriza na execução das leis fiscais e no atuar dos agentes administrativos ao tratarem tais atos normativos. O problema central aqui se encontraria no fato de em diversas repartições os atos regulamentares expedidos pelas Fazendas Públicas, como decretos, regulamentos, instruções normativas e até mesmo portarias, serem utilizados de forma distorcida, ampliando o alcance dos comandos, acrescentando regras que não possuem respaldo legal, criando conceitos inexistentes na lei²²¹. Isso aliado ao fato de os agentes administrativos serem geralmente orientados a cumprir o regulamento independente de diploma legal com disposição contrária, faria com

²¹⁷ *Ibidem*, p. 41.

²¹⁸ *Ibidem*, p. 43.

²¹⁹ Em sentido contrário, Estevão Horvath chegou a afirmar que: "No que tange à declaração de fatos é mais fácil explicar a sua 'privatização' quando se pensa no crescente aumento de fatos impenáveis, que supõe a complexidade de uma sociedade moderna, onde é praticamente impossível pretender que a Administração tributária deles tenha conhecimento sem a colaboração do particular." (HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "autolancamento"**. São Paulo: Dialetica, 1997, p. 77)

²²⁰ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 44.

²²¹ *Idem*.

que o contribuinte não encontre tratamento justo quando colocado em situações conflituosas²²²⁻²²³. Ainda, inclui-se aqui a questão da formalização unilateral da Certidão de Dívida Ativa, título executivo extrajudicial que aparelha a execução fiscal, mas as considerações sobre isso serão feitas em um momento posterior neste trabalho²²⁴.

Por fim, há a questão da vulnerabilidade processual, que se divide em vulnerabilidade processual-administrativa e vulnerabilidade processual-jurisdicional. Aquela estaria relacionada com a forma que o processo administrativo fiscal é controlado pelo Fisco. No âmbito federal, por exemplo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais apresenta algumas características que denotariam a susceptibilidade do contribuinte, como a falta de concurso público para eleição de seus membros e o voto de desempate é sempre de representante da Fazenda Nacional²²⁵. Outro fato que demonstraria a vulnerabilidade é a autorização ministerial dada a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para atacar atos produzidos pela própria estrutura da Fazenda, fazendo com que, por exemplo, a Procuradoria, em caso de decisão contrária a vontade do erário, lançará do seu poder-dever de rediscutir todo o mérito da decisão²²⁶.

A seu turno, a vulnerabilidade processual-jurisdicional encontraria sua existência na aplicação das normas jurídicas processuais. No caso do processo de execução fiscal, diz o autor que a função terapêutica do direito de reequilibrar as desigualdades inerentes aos sujeitos das relações jurídicas, é deixada de lado. Enquanto o Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho se atentam com a vulnerabilidade do trabalhador, e o Direito do Consumidor procura reduzir as diferenças entre quem consome e quem produz, o Direito Tributário não procura sanar o abismo existente o contribuinte e a Fazenda. Assim, ao não se ater às particularidades da relação fiscal, e defendendo apenas um lado, o processo

²²² *Ibidem*, p. 45.

²²³ Para Alberto Nogueira, a multiplicidade de processos administrativos fiscais “dificulta a defesa do contribuinte, em face de suas peculiaridades, contribuindo, ao lado da legislação dispersa, propositalmente complexa, complicada e de difícil acesso, para quebrar a débil resistência dos administrativos”. (NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco x contribuinte na arena jurídica, ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 112)

²²⁴ Cf. item 3.4.1 *infra*.

²²⁵ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 48

²²⁶ *Ibidem*, p. 50.

tributário, principalmente o de execução fiscal, se tornaria mero rito expropriatório da Fazenda Pública²²⁷.

Tendo em conta principalmente esta última expressão da vulnerabilidade do contribuinte, James Marins sustenta a inadmissibilidade da hermenêutica proposta pelo Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007, vez que comparar o Estado às categorias jurídicas carentes de proteção legislativa é de todo “aberrante e contraria escandalosamente a realidade”²²⁸. Com essa mesma linha de raciocínio, afirma o autor:

A inversão paradigmática, que pretenda posicionar a Fazenda Pública como destinatária de “privilégios” processuais, deve ser descartada, pois tem como efeito a ampliação da vulnerabilidade e da desigualdade, comprometendo a higidez da relação entre Estado e contribuinte.²²⁹

Ainda sobre esse assunto, Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner chegam a expressar que “pela análise sistemática do Direito brasileiro, que agasalha regras legais e princípios constitucionais que imporiam a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal **mesmo em face de lei específica em sentido contrário**, cuja invalidade seria necessário declarar”²³⁰. De modo semelhante, também se manifestou o tributarista brasileiro Hugo de Brito Machado²³¹.

3.4 Prerrogativas processuais da Fazenda Pública *versus* direitos e garantias constitucionais do contribuinte

A Constituição Federal, em seu artigo 5º, enuncia: “todos são iguais perante a lei”. Tal preceito, longe de pretender que a todas as pessoas seja conferido um tratamento idêntico, “implica, muitas vezes, em conferir certas prerrogativas a certas

²²⁷ *Ibidem*, pp. 52-54.

²²⁸ *Ibidem*, p. 130..

²²⁹ *Ibidem*, p. 58.

²³⁰ SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. *Op.cit.*, p. 56. (grifou-se)

²³¹ “Aliás, por isto mesmo nos parece que, em face dos princípios constitucionais garantidores dos direitos do cidadão em face da Fazenda Pública, a eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal subsistiria mesmo em face de lei específica em sentido contrário, que seria inconstitucional. Seria contrária aos princípios constitucionais da garantia da jurisdição, da razoabilidade e da justiça – e, por isso mesmo, desprovida de validade jurídica.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso... Op. cit.**, p. 478.)

peçoas, ou seja, em dispensar um tratamento assimétrico para alcance do ideal da simetria.”²³². Ainda, é certo que não basta ter em conta a existência das diversidades, mas os próprios critérios eleitos pela lei para o tratamento desigual de certas categorias devem ser razoáveis, visto que o propósito do princípio da isonomia é justamente evitar ou reprimir o arbítrio e a discriminação infundada. Isto é, “a igualdade é princípio que visa a duplo objetivo, a saber: de um lado propiciar garantia individual contra perseguições e de outro tolher favoritismos”²³³. É o que ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, em observação citada por Cleide Previtalli Cais, que ainda concluiu:

O princípio atua outorgando tratamento igual às situações iguais e desigual às situações desiguais. Sendo assim, obedecendo-o, não é admissível desequiparar pessoas e situações, quando entre elas não se apresentarem fatores desiguais, impondo-se, ainda, que a diferenciação do regime legal esteja correlacionada com a diferença que se tomou em conta.²³⁴

De outra parte, embora não haja norma constitucional a esse respeito, é da tradição do direito público a noção de prevalência do coletivo sobre o individual, o que se convencionou chamar de “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. Leonardo Carneiro da Cunha explica que, a rigor, os conceitos de interesse público e de interesse coletivo não se coincidem, mas possuem uma proximidade terminológica, na medida em que “a expressão interesse público evoca, imediatamente, a figura do Estado e, mediatamente, aqueles interesses que o Estado ‘escolheu’ como os mais relevantes, por consultarem aos valores prevaletentes na sociedade”²³⁵. Vale dizer, a indicação do que é interesse público é feita pelo legislador ou pela autoridade administrativa, mas tendo em vista o bem comum; ainda que não seja o titular do interesse público, ao Estado é conferida a responsabilidade pela sua preservação. Daí surgir a idéia de que, para que a atividade estatal de proteção ao interesse público possa se desenvolver da melhor

²³² BRAMANTE, Ivani Contini. Prerrogativas processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Processo**. São Paulo. v.29. n.117. pp.365-383. set./out. 2004, p. 367.

²³³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *apud* CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 110.

²³⁴ CAIS, Cleide Previtalli. *Op. cit.*, p. 110.

²³⁵ CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Op.cit.*, p. 33.

maneira possível, é necessária a concessão de algumas prerrogativas aos entes públicos, inclusive no âmbito processual²³⁶.

De acordo com Ivani Contini Bramante, é indispensável que as diferenciações normativas estejam embasadas em critérios razoáveis e em consonância com os valores genericamente aceitos na sociedade, sob pena de serem consideradas medidas discriminatórias. Assim, a autora separa as justificativas normalmente elegidas pela lei para a concessão de prerrogativas em quatro grupos: a) objetivistas, que se dá em razão do interesse público ou da relação jurídica em si, aqui se incluindo as prerrogativas das entidades estatais; b) subjetivistas, que se relaciona à qualidade de proeminência ou hipossuficiência do sujeito; c) circunstanciais, que têm por conta o conjunto fático-concreto; d) e, por fim, as mistas, que combinam dois ou mais destes critérios.²³⁷

Por sua vez, José da Silva Pacheco afirma que o privilégio é sempre decorrente de lei especial restritiva e aponta apenas duas motivações para a sua instituição, sendo que no caso dos entes públicos considera o critério subjetivista. Diz o autor:

Não há privilégio sem lei que o estabeleça ou o permita estabelecer por meio de manifestação de vontade. Pode ser *intuitu personae* ou *intuitu causae*. No direito privado, evoluiu-se no sentido de não se privilegiar em função das pessoas, mas sim em razão da causa geradora da obrigação. No direito público, porém, e especialmente no direito fiscal, concentra-se o privilégio na pessoa ou sujeito ativo, que é o próprio Estado ou pessoas jurídicas de direito público.²³⁸

É válido ressaltar que, conquanto o supracitado autor empregue o termo privilégio como sinônimo de prerrogativa, há autores que fixam algumas diferenças entre ambos. Assim, indicando os pontos de contato e de dispersão, Ada Pellegrini Grinover afirma que tanto as prerrogativas quanto os privilégios:

só podem admitir-se por exceção, em razão da diversidade de posições subjetivas, dentro do ordenamento jurídico. Ambos – prerrogativas e privilégios – constituem, assim, exceções ao regime comum: a diferença entre elas está em que o privilégio é instituído visando a proteção de

²³⁶ Diz James Marins: “Por certo, a idéia de efetiva garantia também assiste ao Estado, quando tutela o interesse público. A mera enunciação da supremacia do interesse estatal, sem a instrumentalização necessária a sua concretização, padece do mesmo vício que dotar os cidadãos de direitos, sem possibilitar porém, sua efetividade”. (MARINS, James. **Direito...** Op. cit., p. 230)

²³⁷ BRAMANTE, Ivani Contini. Op. cit., p. 369-370.

²³⁸ PACHECO, José da Silva. **Comentários...** Op. cit., p. 255.

interesses pessoais, enquanto a prerrogativa decorre do interesse público.²³⁹⁻²⁴⁰

Sendo assim, cabe aqui analisar em que medida as prerrogativas processuais concedidas especificamente à Fazenda Pública atendem ou não à validade do preceito constitucional da isonomia, no sentido de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida.

Para Sérgio Ferraz, “o Estado é um ente profundamente diferente do particular”²⁴¹, o que significa que, quando ele comparece em juízo, está levando consigo a carga de interesse público e interesse coletivo, que é a própria razão da sua existência. Assim, segundo o autor, os privilégios da Fazenda Pública não implicam na quebra no princípio da igualdade, até mesmo porque, quando em juízo, ela está defendendo o erário e, indiretamente, toda a coletividade que seria beneficiada com os serviços custeados pelos recursos públicos.

De fato, como expõe James Marins:

De um modo geral tais prerrogativas não vulneram a integridade do princípio da isonomia processual, senão que, ao contrário, fazem valer a regra isonômica no exato sentido de dispensar desigual tratamento às partes que, de fato, laboram no *iter* processual em desiguais condições.²⁴²

Embora não esteja de todo errada, tal orientação deve ser vista com cautela, pois a supremacia do interesse público apenas poderá ser aferida diante do caso concreto, depois de ponderados todos os interesses, valores e princípios envolvidos no conflito. Como afirma Ivani Contini Bramante:

Somente na situação material-processual específica é que se pode haurir quem é, em cada caso, o mais fraco ou aquele que encontra-se em posição de desvantagens ou desigualdade para, assim, em obediência ao princípio da isonomia, que impõe tratamento desigual aos desiguais, realizar o desiderato da igualdade substancial.²⁴³

²³⁹ GRINOVER, Ada Pellegrini, *apud* BRAMANTE, Ivani Contini. *Op. cit.*, p. 367.

²⁴⁰ Para Leonardo José Carneiro da Cunha a diferença entre privilégios e prerrogativas seria outra. Sustenta o autor: “Estes - os privilégios - consistem em vantagens sem fundamento, criando-se uma discriminação, com situações de desvantagens. As ‘vantagens’ processuais conferidas à Fazenda Pública revestem o matiz de prerrogativas, eis que contêm fundamento razoável, atendendo, efetivamente, ao princípio da igualdade, no sentido aristotélico de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual”. (CUNHA, Leonardo José Carneiro da. *Op. cit.*, p. 35)

²⁴¹ FERRAZ, Sérgio. Privilégios processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Direito Público**, São Paulo, vol. 53-54, 1980, p. 42.

²⁴² MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 799.

²⁴³ BRAMANTE, Ivani Contini. *Op. cit.*, p. 375.

Corroborando essa idéia, Cleide Previtalli Cais ensina:

Reiterando, as prerrogativas asseguradas à Fazenda Pública e ao Ministério Público devem ser asseguradas em caráter limitado, vinculadas à comprovação da situação em que se encontrariam tais entes em relação aos particulares, visando colocar as partes em situação de igualdade.²⁴⁴⁻²⁴⁵

Diante disso, a primeira observação a ser feita é a de que a dimensão pública não se contrapõe à dimensão individual dos direitos fundamentais, sendo inclusive interesse da coletividade que os direitos e garantias do cidadão sejam respeitados. Ainda, se na execução fiscal há o interesse público na realização dos créditos fazendários, tampouco pode ser desconsiderado o interesse público na observância das garantias constitucionais do contribuinte²⁴⁶. Assim, é possível inclusive se supor que em algumas situações concretas o interesse do particular vulnerável se sobressaia ao interesse público, em uma tentativa de reequilíbrio entre as partes²⁴⁷.

Nesse sentido, Alberto Nogueira sustenta que tanto na instituição dos tributos, quanto na sua aplicação, a atividade do Estado está vinculada aos princípios e preceitos da justiça fiscal, de modo que as regras por ele produzidas devem ser “condizentes com a repartição dos encargos tributários de acordo com a capacidade dos contribuintes e obrigatoriamente através de critério seguros, objetivos, racionais e cômodos”²⁴⁸. Do mesmo modo, o processo judicial “haverá de garantir a efetividade desses princípios, adequando a legislação infraconstitucional aos grandes vetores constitucionais da tributação”²⁴⁹. Prossegue o autor:

No plano judicial, não condicionado a qualquer exigência de prévio exaurimento da via administrativa, a obrigação tributária – amplamente

²⁴⁴ CAIS, Cleide Previtalli. *Op. cit.*, p. 112-113.

²⁴⁵ Também nesse sentido: “Cotejar as prerrogativas do Fisco com as garantias do executado é a única forma de se fixar qual a real amplitude dos privilégios da Fazenda Pública.” (MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 800.)

²⁴⁶ Tendo em vista o embate entre a segurança jurídica e a tributação, Roque Carrazza afirma que “o contribuinte, de seu turno, tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados todos seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos”. (CARRAZZA, Roque Antonio, *apud* NOGUEIRA, Alberto. **Os limites...** *Op. cit.*, p. 129.)

²⁴⁷ Assim afirma Estevão Horvath, nos seguintes termos: “Ocorre, entretanto, que normalmente a parte mais fraca é o contribuinte, na relação com o Fisco. Por isso, as garantias àquele devem ser ampliadas, não a título de privilégio, mas sim como forma de equilibrar as forças na referida relação, com o escopo, em última análise, de aplicar a lei tributária ao caso concreto.” (HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "autolancamento"**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 158)

²⁴⁸ NOGUEIRA, Alberto. **Os limites...** *Op. cit.*, p. 60

²⁴⁹ *Ibidem*, p. 61.

considerada (principal e acessória) – terá sua legalidade plenamente examinada para completa e efetiva garantia do contribuinte contra excesso do poder tributante (*substantive due process*) ou abusos na cobrança (*procedural due process*), assegurando-se, em qualquer caso, o primado dos preceitos constitucionais informadores da tributação.²⁵⁰

Cumpre ressaltar que, no campo processual civil, o princípio da igualdade está previsto no artigo 125, I, do Código de Processo Civil²⁵¹, sob a forma de norma cogente, na medida em que atribui ao juiz o dever de assegurar às partes um tratamento isonômico. Vale dizer, não apenas a lei em abstrato, mas também a aplicação da lei pelo magistrado deve buscar o equilíbrio dos interesses em jogo²⁵². Assim, o que se exige do juiz é que confira às partes igualdade de oportunidades, para que, exercendo o contraditório, possam ter a chance de influir no resultado do processo. Quanto à questão da interpretação das leis no caso concreto, é mais que válida a leitura do seguinte trecho de autoria do tributarista James Marins, pois que sintetiza a idéia:

Não se pode admitir que a finalidade arrecadatória (fim) se converta em permissivo finalístico para a desigualdade de forças (meio). A urgência econômica (a economia é sempre urgente) associada à afirmação da supremacia do interesse público sobre o particular não tem o condão de neutralizar a aplicação de garantias constitucionais individuais e não permite a utilização do processo, do *procedural due process* *f law*, para agravar a desigualdade e a vulnerabilidade material do contribuinte ante o Estado, dificultando sua defesa em juízo.

Não é, quer nos parecer, o caso de algumas prerrogativas processuais atribuídas à Fazenda Pública no processo – e que não podem ser confundidas com “privilégios” – como a contagem em quádruplo do prazo para contestar e em dobro para recorrer, a dispensa do preparo recursal e outros. Tais favores, embora úteis à Fazenda, não prejudicam necessariamente o contribuinte. **O problema está na hermenêutica consistente em que o interesse público – arrecadatório – produz o efeito jurídico consistente em que sempre que houver conflito normativo ou suposta tensão entre o interesse público e o particular, a posição da Fazenda Pública deve ser obrigatoriamente prevalente.**

(...) A inversão paradigmática, que pretenda posicionar a Fazenda Pública como destinatária de “privilégios” processuais, deve ser descartada, pois tem como efeito a ampliação da vulnerabilidade e da desigualdade, comprometendo a higidez da relação entre Estado e contribuinte.²⁵³⁻²⁵⁴

²⁵⁰ *Ibidem*, p. 86.

²⁵¹ Art. 125. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, competindo-lhe:

I - assegurar às partes igualdade de tratamento;

²⁵² Sobre isso, diz José Pacheco da Silva: “A fim de que a solução da dívida ativa da Fazenda Pública e de suas autarquias encontre o apoio no sentimento ético da maior parte da população, é preciso que interpretemos a lei que disciplina a execução fiscal e a lei fiscal que, por meio dela, é aplicada, pelo juiz, de modo que não se lhes exorbitem os privilégios e nem se enormizem, a seu favor e em detrimento do público, as cargas fiscais”. (PACHECO, José da Silva. **Comentários...** *Op. cit.*, 3)

²⁵³ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, p. 58.

²⁵⁴ Também nesse sentido, Araken de Assis aponta que “a dificuldade particular do comentário da Lei 6.830/80 repousa no desapeço que, a cada passo, ela trai. O diploma combina idéias autoritárias e

Outrossim, a própria Exposição de Motivos da Lei nº 6.830/80 aborda a idéia de uma interpretação das regras processuais em um sentido que proporcione o equilíbrio entre as prerrogativas fazendárias e os direitos e garantias do contribuinte, e não promova unicamente o interesse arrecadatário do credor público, nos seguintes termos:

2. Ora, a cobrança judicial das dívidas para com o Estado é ditada pelo **interesse público** e, sendo uma modalidade de controle judicial dos atos da administração pública, **deve assegurar o equilíbrio – político, econômico e financeiro – entre o poder do Estado e o direito do cidadão.** (...)

33. Ainda no art. 2º, §8º, o Anteprojeto estabelece o **justo equilíbrio entre os interesses da Fazenda Pública, como credora**, à qual assegura a possibilidade de retificar a Certidão de Dívida Ativa já ajuizada, **e o direito de defesa do executado**, devolvendo-lhe, nesse caso, o prazo para os embargos, segundo a norma do art. 203 do Código Tributário Nacional. (...)

78. A regra do parágrafo único do art. 24 representa uma **garantia ao executado**, no sentido de que a expropriação se fará com **pleno resguardo dos seus legítimos interesses.**²⁵⁵ (grifou-se)

Tendo tais noções por pressupostas, a seguir serão analisados os argumentos da parcela da doutrina que alega haver duas situações principais em que a aplicação da nova sistemática do Código de Processo Civil às execuções fiscais implicaria em um grave desequilíbrio entre as prerrogativas da Fazenda Pública e os direitos e garantias do contribuinte.

3.4.1 O procedimento (ou ato) de lançamento do débito fiscal e a formação unilateral da Certidão de Dívida Ativa

Tradicionalmente tem se dito que a obrigação tributária nasce no exato momento em que o evento previsto hipoteticamente na regra-matriz de incidência

rançosas a uma linguagem obscura e confusa, denotando, já no projeto, insanáveis vícios de origem. A tarefa do intérprete e do órgão do judiciário adquire maior importância, cabendo-lhe suavizar os traços inaceitáveis da lei. Também não se pode olvidar a necessidade imperiosa de reinterpretar a Lei 6.830/80 à luz da CF/1988, posterior ao texto legal, e de seus princípios". (ASSIS, Araken. *Op. cit.*, p. 1298)

²⁵⁵ BRASIL. **Exposição de motivos n. 223**, de 20 de junho de 1980. In THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execução fiscal: Comentários e jurisprudência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

tributária se concretiza no mundo fenomênico²⁵⁶. Isto é, a partir da subsunção do fato concreto praticado no mundo físico-social à norma jurídica tributária, surgiria uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, em que o sujeito ativo possui o direito subjetivo a uma prestação tributária e o sujeito passivo possui o dever jurídico de cumpri-la²⁵⁷.

Entretanto, conforme expõe o professor Paulo de Barros Carvalho²⁵⁸, tal ordem de idéias configura-se em um equívoco, haja vista que a mera ocorrência do evento não é suficiente para produzir os efeitos almejados, pois que ainda não possui significação jurídica. Vale dizer, apenas com a tradução dessa ocorrência na linguagem própria do direito, a partir da produção de uma norma individual e concreta nos termos previstos pelo ordenamento jurídico, é que o fato social irá se constituir propriamente em um fato jurídico tributário²⁵⁹.

Aí se dizer que o lançamento possui natureza constitutiva da relação jurídica tributária²⁶⁰. Deveras, a obrigação tributária nasce no instante em que a norma individual e concreta é produzida pelo particular ou pelo agente do poder público, neste último caso por meio do lançamento, e ingressa no sistema do direito positivo, o que implica reconhecer que a relação jurídica se forma concomitantemente à verificação do fato jurídico.

Ressalte-se que, não obstante a norma individual e concreta possa ser produzida pelo administrado²⁶¹, no ordenamento jurídico brasileiro o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa competente, conforme previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

²⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 437.

²⁵⁷ *Ibidem*, p. 435-436.

²⁵⁸ O autor recentemente alterou o seu entendimento sobre este assunto, de modo que se faz necessário destacar que para este trabalho utilizaremos as suas exposições na edição do ano de 2012 da obra "Curso de direito tributário".

²⁵⁹ Diz o professor Paulo de Barros Carvalho: "Os enunciados das normas gerais e abstratas, por isso que lidam com uma acentuada carga de indeterminação (vaguidade), necessitam dos enunciados denotativos das normas individuais para atingirem a concretude da experiência social". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 430)

²⁶⁰ A discussão acerca da natureza constitutiva ou declaratória do lançamento é de todo constante na doutrina, porém não cabe aqui apontar as minúcias de cada entendimento. Apenas em linhas gerais tem-se que, para a teoria declarativista, o lançamento é a condição de exigibilidade da obrigação tributária, já existente desde a data da ocorrência do fato impositivo; ao passo que, para a teoria constitutivista, inexistente obrigação tributária antes da prática do lançamento. (HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "autolancamento"**. São Paulo: Dialética, 1997, p. 53-56) No presente trabalho será considerada a concepção de Paulo de Barros Carvalho, para quem o lançamento, embora identifique e declare um evento pretérito (razão pelo qual seus efeitos retroagem à data da ocorrência do fato no mundo fenomênico), possui feição eminentemente constitutiva de direitos e deveres subjetivos.

²⁶¹ Essa questão será mais bem elaborada na sequência.

Art. 142. **Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o **procedimento administrativo** tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (grifou-se)

De outra parte, insta mencionar que, o procedimento administrativo a que o dispositivo faz referência consubstancia-se na atividade prévia de averiguação da ocorrência do evento, da matéria tributável, dos sujeitos da relação jurídica tributária, do *quantum debeatur* do tributo (pela conjugação da base de cálculo e da alíquota aplicável), bem como, dos termos e condições em que os valores devem ser recolhidos²⁶².

Isso não significa que o procedimento é, em si, o lançamento²⁶³. Explica-se. O Código Tributário Nacional traz a previsão geral e abstrata de atos preliminares que poderão ou não ser necessários, conforme esteja disciplinado na legislação própria de cada tributo²⁶⁴. Assim, se por um lado o lançamento pode se realizar sem nenhum ato preparatório externo²⁶⁵, por outro a existência do procedimento administrativo não é suficiente em si mesma, mas se organiza com vistas à produção de um ato-fim, em que se consolida o lançamento tributário.

Pois bem, depois de lavrado o ato de lançamento, o fisco deverá notificar oficialmente o sujeito passivo da relação jurídica tributária acerca do conteúdo da norma individual e concreta, abrindo-lhe prazo para cumprimento espontâneo da obrigação ou apresentação de impugnação pela via administrativa. A despeito do

²⁶² HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 38-43.

²⁶³ Novamente aqui é necessário se fazer uma ressalva. De modo geral, o termo lançamento é empregado pela doutrina e pela jurisprudência em três sentidos diversos. No primeiro deles, lançamento significa sim um procedimento, uma sequência de atos tendentes à definição dos contornos do crédito tributário. Em outro, porém, entende-se como a atividade administrativa vinculada e obrigatória. E, por último, lançamento denomina um ato administrativo específico, por meio do qual ocorre a formalização do vínculo obrigacional.

²⁶⁴ Afirma Estevão Horvath: “Lembremos, de outra parte, que o procedimento não é da essência do lançamento, podendo haver tributos que deste prescindam por completo (...)” (HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 49) Nesse mesmo sentido, James Marins expõe que “Nem sempre o ato de lançamento será precedido de procedimento, pois há casos em que a autoridade administrativa serve-se de elementos pré-fixados que dispensam procedimento próprio para a individualização da obrigação tributária”. (MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 202)

²⁶⁵ Para a caracterização desta hipótese basta se lembrar dos lançamentos cuja atividade de apuração dos elementos da relação jurídica tributária se realiza por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, em que não há a intervenção direta e pessoal do agente fazendário.

disposto no artigo 145 do Código Tributário Nacional²⁶⁶, costuma-se dizer que, com a regular notificação do devedor, opera-se a constituição definitiva do crédito tributário²⁶⁷. É a notificação que imprime eficácia ao lançamento²⁶⁸. A partir desse momento, o ato jurídico administrativo se perfaz, dotado dos atributos de presunção de legitimidade e exigibilidade.

Quanto à primeira das qualidades, tem-se que o teor do lançamento será considerado autêntico e válido, até que se prove o contrário (presunção *iuris tantum*). Ou seja, o ato somente poderá ser desconstituído por decisão da própria autoridade prolatora nos casos previstos em lei ou por decisão de hierarquia superior, em processo administrativo ou judicial regularmente instaurado a esse fim²⁶⁹.

Já a questão da exigibilidade, significa o surgimento para o credor fazendário do direito subjetivo de postular, efetivamente, o objeto da obrigação tributária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A exigibilidade é outro predicado que inere ao ato de lançamento tributário. **Intimado o administrado do seu teor, o crédito nele formalizado passa a ser exigível em termos administrativos**, nesse sentido diligenciando as autoridades fazendárias. Se o contribuinte não satisfizer a prestação, nos limites e nas condições estipulados no próprio ato, investe-se a entidade tributante da competência para lavrar outro ato jurídico administrativo, de caráter sancionatório, exarando norma, também individual e concreta, que terá como antecedente a descrição da conduta delituosa (infração) e, como conseqüente, a estatuição do vínculo obrigacional, em que o sujeito ativo reivindica certo valor pecuniário, a título de multa.²⁷⁰ (grifou-se)

Além da prerrogativa de aplicação da penalidade cabível, com o transcurso do prazo para manifestação, sem que haja impugnação ou pagamento pela parte interessada, configura-se também o interesse de agir do credor fazendário, que poderá buscar a satisfação do seu direito pela via judicial.

Convém destacar que o ato administrativo de lançamento não é provido de autoexecutoriedade, razão pela qual a execução dos créditos públicos não pode ser

²⁶⁶ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

²⁶⁷ “Este lançamento assumiu foros de ato jurídico administrativo, com a definitividade que os traços de sua índole revelam, mesmo que no dia seguinte venha a ser alterado por quem de direito.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 488)

²⁶⁸ MARINS, James. *Direito...* *Op. cit.*, p. 205.

²⁶⁹ HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 64.

²⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 485-486.

promovida diretamente pela entidade tributante, mas deve obrigatoriamente ser processada perante o Poder Judiciário. Nada obstante, a Fazenda Pública ainda possui uma vantagem sobre os particulares. Ela detém a prerrogativa de formar o seu próprio título executivo, unilateralmente, o que funciona como um atalho para a efetivação do seu crédito, permitido legalmente em razão da presunção de legitimidade dos seus atos. Sobre o assunto, esclarece Alberto Xavier:

Ao contrário do que sucede noutras ordens jurídicas, a Administração fiscal não pode executar, por si só, os seus direitos, no exercício de um poder de 'autotutela executiva', independentemente do recurso aos tribunais. Mas, se não se beneficia de uma *relevatio ad onere agendi*, já goza da vantagem de uma *relevatio ad onere probandi*, pois não tem de recorrer previamente a um processo judicial de cognição, de modo a obter um título executivo que lhe permita instaurar um processo de execução.²⁷¹

Assim, se não estiverem presentes qualquer das causas previstas em lei para a suspensão da exigibilidade do crédito, a falta de recolhimento do tributo²⁷² no prazo estabelecido para tanto autoriza a sua inscrição em dívida ativa pela autoridade administrativa competente, nos termos dos artigos 201 e 202 do Código Tributário Nacional²⁷³ e do artigo 39 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964²⁷⁴,

²⁷¹ O autor ainda destaca que: "a Administração fiscal exerce por si esta atividade declarativa prévia ao processo de execução, dando unilateralmente origem a um título executivo". (XAVIER, Alberto *apud* SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. *Op. cit.*, p. 60-61)

²⁷² Vale lembrar que a inscrição em dívida ativa pode dizer respeito a outros créditos não-tributários, como aqueles decorrentes de multas de qualquer espécie, foros, laudêmos, aluguéis, custas processuais, indenizações, contratos em geral, entre outros tantos. Cf. Artigo 39, parágrafo 2º, da Lei nº 4.320/64.

²⁷³ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.

²⁷⁴ Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

independentemente de nova notificação do devedor. Este é o momento em que o procurador fazendário realiza o controle administrativo de legalidade, devendo com isso apurar a certeza e a liquidez do crédito já constituído²⁷⁵.

Note-se que a inscrição não enseja, por si só, a execução forçada dos créditos públicos, sendo necessário que o credor exequente apresente o documento formal que comprova a sua ocorrência, “extraíndo do livro de registro da dívida ativa a certidão da inscrição”²⁷⁶. Isto é, o título executivo extrajudicial propriamente dito será a Certidão de Dívida Ativa, consoante o disposto no artigo 585, inciso VII, do Código de Processo Civil²⁷⁷.

Sendo mera reprodução do Termo de Dívida Ativa, tem-se que o título executivo que aparelha a execução fiscal possui a peculiar característica de não contar com qualquer manifestação de vontade por parte do devedor para a sua constituição regular. É o que apontam os autores Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado:

A propósito, quando se analisam os títulos executivos extrajudiciais, verifica-se que, em regra, são eles formados pela vontade do devedor. Afinal, é dele a assinatura no cheque, na nota promissória, ou no contrato. Foi sua manifestação de vontade que fez nascer a relação jurídica obrigacional, e o título no qual está representada com força executiva. No caso da execução fiscal, não. O título é originado no âmbito da chamada autotutela vinculada de que a Administração Pública é dotada. Por outras palavras: a Administração constitui seus próprios títulos executivos, unilateralmente.²⁷⁸

Luiz Rodrigues Wambier, Flavio Renato Correia de Almeida e Eduardo Talamini igualmente pronunciam que, para validade do título executivo, há a dispensa da concordância do devedor, mas não de um procedimento prévio regular, em que se assegure o contraditório²⁷⁹. Afirmam os autores:

²⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 675.

²⁷⁶ *Ibidem*, p. 676.

²⁷⁷ Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: (...)

VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei;

²⁷⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 60.

²⁷⁹ Neste ponto, há que se ressaltar que processo administrativo tributário é diferente de procedimento administrativo tributário. Neste, o escopo é fundamentar um ato de lançamento e instruir um processo futuro, não havendo espaço para “questionamentos processuais do contribuinte”. Somente com a vinculação do sujeito passivo pela notificação de um lançamento e a respectiva impugnação do devedor é que se dará início à etapa litigiosa e ao processo administrativo fiscal, propriamente. É ainda necessário destacar que, embora se construa em contraditório, a decisão final no processo administrativo compete a representantes da Fazenda Pública, que não contam com a garantia de autonomia, mas se submetem a um poder hierárquico (MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 229-230.)

O título que aparelha a execução fiscal é a certidão de dívida ativa, que tem a principal característica de ser título executivo extrajudicial formado unilateralmente, ou seja, sem a participação direta do devedor. O título não necessita, para a sua validade, da concordância ou aceitação do sujeito passivo da obrigação – basta o prévio procedimento administrativo, de que o administrado pode participar em contraditório.²⁸⁰

Desse modo, porque a Certidão de Dívida Ativa se forma unicamente pela iniciativa do credor e não como produto de um acordo entre as partes ou de decisão judicial, é razoável se considerar que permitir a expropriação dos bens do executado, antes mesmo de ser ouvida – muitas vezes pela primeira vez – a sua versão dos fatos, seria excessivamente oneroso para o devedor em execução fiscal. E mais, tal lógica não se altera mesmo que ao particular seja oportunizada a impugnação do lançamento em processo administrativo tributário, e que dela ele efetivamente faça uso. Explicando melhor essa questão, Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner expõem que:

Assim, a lógica que leva à validade e mesmo à razoabilidade do art. 739-A do CPC para as execuções fundadas em títulos extrajudiciais em geral conduz à sua franca inaplicabilidade para a execução fiscal. Ali têm-se consentimento e formação bilateral (ou unilateral, mas por parte do devedor). Aqui, há falta de consentimento e formação unilateral pelo credor – sujeita, é certo, à revisão, mas revisão empreendida por órgão integrante da estrutura deste último (com voto de desempate normalmente em seu favor) e ademais destituído das mesmas garantias e dos mesmos poderes dos juízes (...).

Ora, no processo administrativo tributário o Poder Executivo é a um tempo parte e julgador. (...)

Imparcialidade total, garantida por vitaliciedade, inamovibilidade, irredutibilidade de subsídios e dedicação exclusiva (CF, art. 95, I a III e parágrafo único), verifica-se apenas no Poder Judiciário.²⁸¹

Há ainda outro ponto em que se torna possível discutir a constitucionalidade das prerrogativas da Fazenda Pública em relação à constituição e à presunção de liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa. Antes, porém, de analisa-lo, é válido aqui destacar trecho da obra de Cândido Rangel Dinamarco, em que o autor elucida os fundamentos da execução de título extrajudicial, nos seguintes termos:

²⁸⁰ WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. *Op. cit.*, p. 475. Também nesse sentido: “A certidão de dívida ativa é o único título que não necessita da participação do devedor, podendo ser emitido unilateralmente pelo credor. Vale dizer que a Fazenda Pública, quando credora, pode emitir unilateralmente o título executivo, consistente na certidão de dívida ativa”. (DIDIER JUNIOR, Fredie *et. al. Op.cit.*, p. 192)

²⁸¹ SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. *Op. cit.*, p. 62 e 69.

A exigência de título executivo, sem o qual não se admite a execução, é consequência do reconhecimento de que a esfera jurídica do indivíduo não deve ser invadida, senão quando existir uma situação de tão elevado grau de *probabilidade* de existência de um preceito jurídico material descumprido, ou de tamanha *preponderância* de outro interesse sobre o seu, que o risco de um sacrifício injusto seja, para a sociedade, largamente compensado pelos benefícios trazidos na maioria dos casos. A personalidade humana não deve ficar exposta a atos arbitrários, com os quais se violem as mais sagradas prerrogativas do ser humano ou se lhe diminua o patrimônio, requisito indispensável ao livre exercício destas na sociedade capitalista; **e o arbítrio seria inevitável, se a invasão da esfera jurídica não estivesse na dependência de uma razão muito forte, exigida pela lei como requisito necessário – e que é o título executivo.**²⁸²

Tendo isso em vista, a questão que se pretende levantar é se a presunção de liquidez e certeza da certidão de dívida ativa poderia ser considerada forte o suficiente para, não só permitir o acesso à execução forçada, mas também o seu livre desenvolvimento, independentemente de eventual oposição de embargos pelo devedor para discutir os termos da obrigação executada.

Que a presunção que aqui se trata é relativa e poderá ser elidida, desde que por prova inequívoca e a partir da iniciativa do devedor ou terceiro interessado, está mais do que claro na legislação²⁸³. O que realmente ora se questiona é a possibilidade de alteração do título executivo, quando já em curso a execução. Para essa análise será necessário uma rápida digressão.

Pois bem, na sistemática do Decreto-Lei nº 960/1938, porquanto a certidão de dívida ativa apresentada pela Fazenda Pública ainda se submetia ao crivo do Judiciário, a ação executiva não era considerada propriamente como um processo de execução, estando mais próximo de um processo de conhecimento. Sendo assim, o referido diploma legal trouxe entre as suas disposições a previsão de substituição da certidão para o saneamento de eventuais erros, possibilidade esta que perdura na sistemática atual. Segundo Ronaldo Cunha Campos: “Tratava-se de um privilégio. Arranhava o princípio da igualdade das partes, porém não agredia uma sistemática. A certidão não era título executivo extrajudicial”²⁸⁴

Atualmente, não há mais o que justifique a manutenção da regra permissiva da emenda ou substituição da Certidão de Dívida Ativa até a decisão dos embargos

²⁸² DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 299.

²⁸³ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

²⁸⁴ CAMPOS, Ronaldo Cunha. *Op. cit.*, p. 29.

do devedor em primeira instância²⁸⁵ (art. 2º, § 8º, da Lei nº 6.830/80²⁸⁶ e art. 203 do Código Tributário Nacional²⁸⁷). Não se está mais diante de uma ação executiva, composta por uma primeira fase cognitiva e outra, posterior, executiva, mas sim de um processo essencialmente de execução, em que se desenvolvem precipuamente atos tendentes à satisfação do direito do credor. Logo, é possível se imaginar a hipótese pouco razoável de, em não sendo concedido efeito suspensivo à ação incidente proposta pelo executado, ser levada às últimas conseqüências uma execução forçada fundada em título irregular²⁸⁸.

Sendo assim, de acordo com Cleide Previtalli Cais, a aplicação dessa norma “deve ser avaliada pelo prudente arbítrio do juiz, no caso concreto, tendo em consideração o princípio da igualdade”²⁸⁹ e demais princípios constitucionais, sob pena de violação da paridade de tratamento das partes em juízo e da segurança jurídica, “provocando estado de fragilidade e de instabilidade na relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte quando executado”²⁹⁰.

Diante desse contexto, tem-se que a melhor escolha seria a de evitar a expropriação definitiva dos bens do devedor, optando-se pela suspensividade imediata dos embargos. Nesse sentido, Igor Mauler Santiago e Frederico Menezes Breyner sustentam que:

Tudo o que o direito de constituição unilateral do título executivo propicia à Administração é a vantagem de só frear a execução para discutir as razões do devedor após a garantia do juízo por penhora, privilégio que se justifica

²⁸⁵ CAIS, Cleide Previtalli. *Op.cit.*, p. 567.

²⁸⁶ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida (...)

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

²⁸⁷ Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

²⁸⁸ De acordo com Milton Flaks, a autorização legal de substituição ou emenda é limitada à inscrição e à certidão, não se estendendo ao lançamento. Nas palavras do autor, “pode a Fazenda ajustá-las ao lançamento fiscal de créditos tributários ou não tributário, corrigindo erros materiais (*lapsus calami*) acaso cometidos no ato de inscrever o débito ou de extrair a respectiva certidão. Não lhe é permitido, no entanto, principalmente depois de ajuizada a execução fiscal, alterar o valor do débito lançado (*quantum debeatur*), bem como os fundamentos de fato e de direito que deram origem ao lançamento (*na debeatur*).” (FLAKS, Milton. *Op.*, p. 112-113) Seguindo essa linha de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula do nº 392, encerrando o entendimento de que a substituição da Certidão de Dívida Ativa é permitida para a correção tanto de erro formal quanto de erro material, sendo, porém, vedada nos casos que impliquem a alteração do próprio lançamento, como na hipótese de modificação do sujeito passivo.

²⁸⁹ CAIS, Cleide Previtalli. *Op.cit.*, p. 570.

²⁹⁰ *Ibidem*, p. 569.

ante a função social do tributo e a natural má-vontade com que é encarado pelos contribuintes. Não vai, porém, ao ponto de permitir sejam excluídos os bens do devedor sem o seu consentimento e sem a autorização do Judiciário.²⁹¹

Para além de todo o exposto, resta finalmente examinar as situações em que a produção da norma individual e concreta é confiada ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Essa análise se mostra relevante na medida em que “a transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se viva realidade dos nossos dias”²⁹². Quanto a isso, afirma Paulo de Barros Carvalho:

A maior parte dos tributos, hoje, assim no Brasil como em outros países que seguem o modelo do direito continental europeu, estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica²⁹³.

Com efeito, são três as modalidades de lançamento previstas pelo Código Tributário Nacional, classificadas de acordo com a intensidade da colaboração do administrado na atividade de aplicação dos tributos²⁹⁴. A primeira hipótese é a do lançamento direto ou de ofício (art. 149, do CTN²⁹⁵), em que não há participação do particular. A Administração Pública já possui todos os dados necessários e se encarrega de realizar a apuração do débito tributário. A segunda hipótese é do lançamento misto ou por declaração (art. 147, do CTN²⁹⁶), em que há uma interação entre Fisco e contribuinte. O administrado deverá prestar as informações necessárias para a formalização do lançamento pela Fazenda Pública. Por fim, a terceira hipótese é a do lançamento por homologação ou autolancamento (art. 150, do CTN²⁹⁷). Neste caso, o particular efetua a apuração do débito tributário e recolhe

²⁹¹ SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. *Op. cit.*, p. 63.

²⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 443.

²⁹³ *Idem*.

²⁹⁴ Cf. HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 47; MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 206-207; CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 502-503.

²⁹⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

²⁹⁶ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

²⁹⁷ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,

o tributo eventualmente devido, limitando-se o Fisco a fiscalizar e homologar os atos praticados.

Logo, nota-se que na legislação tributária estão descritas algumas hipóteses em que a produção da norma jurídico-tributária, individual e concreta, compete aos agentes públicos e outras tantas hipóteses em que a responsabilidade por tal atividade é do sujeito passivo, de quem também se espera, desde logo, o pagamento da prestação pecuniária. Entretanto, em que pese a crescente participação do administrado nos procedimento de aplicação do tributo, o de lançamento propriamente dito é um ato administrativo vinculado e privativo da Administração Pública. Tendo isso em vista, Estevão Horvath ressalta que “as modalidades de lançamento contempladas pelo CTN cuidam de espécies de procedimento, e não de lançamento”²⁹⁸. Melhor dizendo:

Na aplicação dos tributos, poderemos nos deparar com a constatação de que a atividade tradicionalmente reservada à Administração é exercida cada vez mais freqüentemente pelos particulares, sendo que àquela caberá referendar estes atos expressa ou tacitamente.

Por outro lado, cabe ressaltar que, por ser um dado do direito positivo brasileiro, além de lição na maior parte da doutrina, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Em razão disso, **não poderemos considerar nenhum dos atos praticados pelos particulares como sendo lançamento.**²⁹⁹

Antes, o que a legislação denomina de lançamento por homologação, seria “o ato administrativo unilateral, vinculado, de controle de outro ato jurídico, pelo qual se lhe dá eficácia ou se afirma a sua validade”³⁰⁰. Isto é, um simples ato homologatório de um ato jurídico, este praticado pelo particular e exteriorizado na forma de “pagamento do crédito tributário, ou pela comunicação de que se deve o tributo”³⁰¹. Assim, para James Marins, o autolancamento se configura quando o contribuinte promove o pagamento do tributo sem a prévia análise da autoridade administrativa, que apenas *a posteriori* fiscalizará a regularidade da quitação³⁰².

Na eventualidade de a autoridade administrativa se deparar com incorreções ou irregularidades no procedimento operado pelo sujeito passivo, a ela compete proceder a verificação *ex officio* dos contornos da relação jurídica tributária, a que

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

²⁹⁸ HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 49.

²⁹⁹ *Ibidem*, p. 37-38.

³⁰⁰ *Ibidem*, p. 119.

³⁰¹ *Idem*.

³⁰² MARINS, James. **Direito...** *Op. cit.*, p. 207.

alguns autores compreendem como revisão do lançamento por homologação³⁰³ e outros como um novo lançamento. Partidário desta corrente, Paulo de Barros Carvalho assim afirma:

Mas, a demonstração *ad rem* de que o ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo, está na circunstância de que, não reconhecendo adequados os atos praticados, os agente do Poder Tributante instauram, imediatamente, o “procedimento de lançamento”, isto é, elaboram um lançamento substitutivo daquele (“autolançamento” ou o nome que se queira dar) ato do contribuinte.³⁰⁴

Ainda, quando não for possível realizar o lançamento com base nas informações apresentadas pelo sujeito passivo, seja porque faltantes ou por haver indícios de má-fé, a autoridade fiscal esta autorizada a arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação, consoante o disposto no artigo 148, do Código Tributário Nacional, em que se lê:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tem em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, **mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações** ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial. (grifou-se)

Vale dizer, conquanto a norma jurídico-tributária individual e concreta possa ser produzida pelo administrado, à Fazenda Pública sempre estará reservada a última palavra sobre a apuração do tributo, ao menos no âmbito administrativo.

Por derradeiro, deve-se ainda mencionar que mesmo que o lançamento se dê com base na declaração de informações do sujeito passivo ou que o pagamento antecipado seja regularmente homologado pelo agente fiscal, nada impede que o contribuinte se utilize dos meios para a impugnação do crédito lançado, ou já pago, como, por exemplo, a retificação da declaração e a ação de repetição de indébito. Esclarecendo essa questão, Estevão Horvath destaca:

A tendência nos ordenamentos tributários modernos é no sentido da colaboração entre a Administração Tributária e o particular na atividade de

³⁰³ Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso...** *Op.cit.*, p. 192.

³⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 511.

“gestão tributária”. Isso não obstante, em consequência dessa maior participação na mencionada atividade (o que requer, muitas vezes, um grau de especialização que ele não possui, ao contrário do que ocorre com a Administração), e para que se mantenha o equilíbrio que deve reger dita colaboração, é de mister propiciar todo tipo de garantias que assegurem ao particular de não sair prejudicado.³⁰⁵

Portanto, novamente o argumento para a limitação das prerrogativas da Fazenda Pública é a necessidade de se assegurar o equilíbrio entre as partes no processo de execução fiscal. Se, por um lado, o Fisco deve zelar pela arrecadação de tudo o que lhe é atribuído por lei, por outro, ao contribuinte deve ser dada a garantia de que nada mais do que o determinado por lei será retirado do seu patrimônio.

3.4.2 A irretratabilidade da arrematação e o regime de execução contra a Fazenda Pública

Como já mencionado diversas vezes, pela atual sistemática do Código de Processo Civil, a oposição de embargos não possui o efeito automático de suspender a execução fundada em título extrajudicial, estando antes na dependência de decisão do juiz da causa, que, a requerimento do executado, analisará o preenchimento cumulativo e simultâneo dos requisitos de relevância da fundamentação, risco manifesto de dano grave de difícil ou incerta reparação e formalização da garantia por penhora, depósito ou caução suficientes (art. 739-A, § 1º, do CPC). Logo, tem-se que, em princípio, não se demonstrando a ocorrência de qualquer dessas condições, ao processo de execução será dado regular andamento, com vistas à satisfação da pretensão do credor. Isso significa que, desde logo, os bens oferecidos em garantia poderão sofrer a expropriação forçada, por meio da adjudicação ou da alienação judicial (por iniciativa particular ou em hasta pública).

Na hipótese específica da arrematação em leilão judicial, o órgão judicial realiza a transferência coativa do domínio do bem penhorado ao licitante vencedor³⁰⁶, mediante o pagamento de um preço. Uma vez concluídas as suas atividades, é imediatamente lavrado o auto de arrematação, em que devem estar

³⁰⁵ HORVATH, Estevão. *Op. cit.*, p. 38.

³⁰⁶ ASSIS, Araken. *Op. cit.*, p. 812.

indicadas as condições pelas quais restou acordada a alienação do bem (arts. 693 e 707, do CPC³⁰⁷). Com as assinaturas do juiz, do arrematante e do serventuário da justiça ou leiloeiro, o ato é considerado perfeito, acabado e irretratável (art. 694, do CPC³⁰⁸), de maneira que, salvo as hipóteses expressamente previstas em lei, a alienação não poderá ser desfeita. Ainda, depois de efetuado o pagamento do preço ou prestadas as devidas garantias, determina-se a entrega do bem móvel ao arrematante ou a expedição de carta de arrematação de bem imóvel (arts. 693, parágrafo único, do CPC), para a aquisição definitiva da propriedade da coisa³⁰⁹.

De acordo com a doutrina, tal regramento tem o objetivo de proteger o interesse do arrematante, uma vez considerado terceiro de boa-fé³¹⁰⁻³¹¹, o que acaba por estimular a aquisição por alienação judicial de bens penhorados³¹². Desse modo se estaria prestigiando a segurança jurídica “em detrimento do direito do executado à propriedade do bem penhorado, que se converte em direito a receber o valor do bem e ainda as perdas e danos”³¹³.

Com efeito, a menos que os embargos à execução sejam decididos antes de assinado o auto de arrematação³¹⁴, a alienação feita em hasta pública não se desfaz pelo acolhimento das razões do suposto devedor, que não poderá reaver o bem dado em garantia. Assim, se por ventura os embargos forem julgados procedentes, o executado somente terá direito à restituição em dinheiro, correspondente ao preço pago pelo licitante ou, caso o bem seja arrematado por valor inferior ao da avaliação, ao valor total do bem (art. 694, § 2º, do CPC³¹⁵). Além dessas quantias, o executado

³⁰⁷ Art. 693. A arrematação constará de auto que será lavrado de imediato, nele mencionadas as condições pelas quais foi alienado o bem.

Parágrafo único. A ordem de entrega do bem móvel ou a carta de arrematação do bem imóvel será expedida depois de efetuado o depósito ou prestadas as garantias pelo arrematante. (...)

Art. 707. Efetuado o leilão, lavrar-se-á o auto, que poderá abranger bens penhorados em mais de uma execução, expedindo-se, se necessário, ordem judicial de entrega ao arrematante.

³⁰⁸ Art. 694 Assinado o auto pelo juiz, pelo arrematante e pelo serventuário da justiça ou leiloeiro, a arrematação considerar-se-á perfeita, acabada e irretratável, **ainda que venham a ser julgados procedentes os embargos do executado**. O trecho ora assinalado foi inserido pela Lei n.º 11.382/2006.

³⁰⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, p. 335.

³¹⁰ *Idem*.

³¹¹ Também por essa razão a adjudicação não é tornada irretratável. Afinal, neste caso, não há o interesse de terceiros de boa-fé a serem protegidos. (MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, p. 472.)

³¹² DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.* *Op. cit.*, p. 653.

³¹³ *Ibidem*, p. 654.

³¹⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, p. 472.

³¹⁵ § 2º No caso de procedência dos embargos, o executado terá direito a haver do exequente o valor por este recebido como produto da arrematação; caso inferior ao valor do bem, haverá do exequente também a diferença.

também poderá fazer jus ao ressarcimento pelo “equivalente ao dano que sofreu, aí incluídos o dano imediato provocado pela perda do bem e eventuais lucros cessantes”³¹⁶.

Em relação ao rito das execuções regidas pelo diploma processual civil comum, nota-se haver um equilíbrio dos interesses reciprocamente contrapostos no processo. Se, de uma parte, o executado não precisa mais garantir o juízo para que lhe seja aberta a oportunidade de se opor aos atos de execução e discutir os fundamentos do título executivo; por outra, ainda que sejam ajuizados embargos, o processo de execução seguirá seu caminho natural, inclusive com a prática dos atos expropriatórios necessários para a satisfação do crédito do exequente. Posteriormente se verificando nos embargos que a execução era parcial ou totalmente indevida, o suposto devedor contará com os mesmos instrumentos antes utilizados contra ele para obter o ressarcimento pelo credor vencido³¹⁷.

O mesmo não ocorre quando o credor é a Fazenda Pública. Transpondo-se essa sistemática ao rito dos executivos fiscais, de imediato é possível perceber que mesmo a simples permissão para a prática de atos que importem alienação de bem imóvel e levantamento do produto pelo Fisco já pode acarretar danos ao contribuinte³¹⁸, em sua maioria às pessoas jurídicas. Tratando desta questão especial, Maria Ednalva de Lima expõe que:

Não há necessidade de esforço para se verificar o prejuízo decorrente do não recebimento dos embargos com efeito suspensivo quando o débito está garantido por bem imóvel, mormente quando nesse bem são desenvolvidas as atividades essenciais do executado: a execução prosseguirá, o bem irá à hasta pública, será alienado, o produto da alienação entregue ao exequente e o crédito satisfeito antes do julgamento dos embargos. Quando os embargos forem julgados, se o pedido formulado pelo devedor for procedente, será extinta a execução e determinado o levantamento da garantia.

Determinado o levantamento da garantia, a exequente deverá devolver a garantia ao executado vencedor da demanda, como ordena o parágrafo 2º do artigo 694 do Código de Processo Civil. Ocorre que, o executado ficou privado do uso do imóvel enquanto tramitava a execução, teve que transferir o desenvolvimento de suas atividades antes de o bem ser alienado, porque o débito (a garantia a ser devolvida é débito da Fazenda e crédito do contribuinte) será reconhecido por sentença e, por isso, pago mediante precatório, em conformidade com o artigo 100 e parágrafos da Constituição Federal.³¹⁹

³¹⁶ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, pp. 335-336.

³¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 60.

³¹⁸ LIMA, Maria Ednalva de. *Op. cit.*, pp. 68-69

³¹⁹ *Ibidem*, p. 68.

Para esses casos, entretanto, a solução pode estar no próprio rito processual comum, que se pretende transpor às causas fiscais, vez que o parágrafo 1^a do artigo 739-A do Código de Processo Civil deixou a cargo do magistrado a análise das circunstâncias do caso concreto e a decisão sobre a atribuição de efeito suspensivo aos embargos. Assim, é sensato se imaginar que, em hipóteses como a levantada por Maria Ednalva de Lima, o juiz se posicionará favorável ao requerimento do contribuinte, pois que o perigo de dano grave de difícil ou incerta reparação não está restrito às consequências naturais da execução³²⁰, mas decorre da imprescindibilidade do bem imóvel para a manutenção da empresa.

Situação mais grave e que realmente revela a grande desproporção entre o tratamento conferido à relação igualitária entre particulares e a relação desigual entre particular e o Fisco diz respeito aos meios disponíveis para o ressarcimento de valores pagos a maior³²¹. Enquanto o patrimônio dos sujeitos privados se submete à expropriação forçada, em regime de cumprimento de sentença ou execução por quantia certa; do patrimônio da Fazenda Pública não se cogita a constrição e venda judicial, vez que os bens públicos são impenhoráveis e inalienáveis, devendo-se seguir o regime de precatórios para o pagamento das dívidas públicas, previsto no artigo 100, da Constituição Federal³²².

Nesses casos, o procedimento se inicia por petição inicial ou requerimento da parte interessada, em que somente requer a citação ou intimação pessoal da Fazenda Pública para que, no prazo de 30 dias, ofereça embargos à execução (art. 730, do CPC³²³). Vale novamente ressaltar que neste procedimento não são praticados atos de penhora, avaliação e alienação de bens, sendo a sua função apenas a de examinar o cabimento ou não da expedição de requisição de pequeno

³²⁰ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op. cit.*, p. 469.

³²¹ No caso de a restituição se referir a verbas tributárias, Paulo de Barros Carvalho esclarece que “quem quer que tenha pagado indevidamente dispõe do prazo decadencial de 5 anos para requerer a sua devolução, a contar da data de trânsito em julgado da ação de embargos que reconheceu a ilegalidade da cobrança de tributos pagos”. E, ainda, “não sendo suficiente o procedimento administrativo que para esse fim se instale, terá o interessado acesso ao Poder Judiciário, onde poderá deduzir, com os recursos inerentes ao processo judicial, todos os argumentos e provas que dêem substância aos seus direitos”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 535)

³²² Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.

³²³ Art. 730. Na execução por quantia certa contra a Fazenda Pública, citar-se-á a devedora para opor embargos em 10 (dez) dias; se esta não os opuser, no prazo legal, observar-se-ão as seguintes regras:

I - o juiz requisitará o pagamento por intermédio do presidente do tribunal competente;

II - far-se-á o pagamento na ordem de apresentação do precatório e à conta do respectivo crédito

valor para pagamento imediato da condenação ou de precatório para a previsão orçamentária de valor suficiente para o pagamento da condenação³²⁴. Ao final de todo o processo judicial, se vencida a Fazenda Pública, o órgão judicial expedirá precatório requisitando a inclusão do débito no orçamento da entidade condenada, para pagamento em exercício financeiro futuro, a depender da possibilidade da pessoa de direito público³²⁵.

Diante dessa sistemática, Hugo de Brito Machado e Raquel Cavalcanti Ramos Machado destacam que a constatação de que o crédito tributário, já satisfeito, não era de todo devido, impõe ao contribuinte que faça uso de ação de conhecimento, cuja efetividade submete-se a alguns óbices, a saber:

(i) a execução da sentença somente pode ocorrer após o trânsito em julgado do processo de conhecimento; (ii) caso haja embargos à execução de sentença, a satisfação da parte embargada há de aguardar o trânsito em julgado da sentença de rejeição dos embargos (e não só a sentença de improcedência de primeira instância); (iii) depois de tudo isso, a satisfação do crédito ainda depende da sistemática de precatórios, eventualmente submetida a emendas constitucionais que os parcelam em até 10 anos, ou as leis que condicionam o seu pagamento à apresentação de toda a sorte de certidões negativas de débito.³²⁶

De mais a mais, deve-se também ter em consideração a hipótese em que os embargos foram julgados improcedentes em primeiro grau e, valendo-se do direito constitucional ao duplo grau de jurisdição, o executado interpôs recurso de apelação, recebido apenas no efeito devolutivo (art. 520, V, do CPC³²⁷). Nessa situação, a ação de embargos deixa de ter efeito suspensivo e a execução volta a correr, mas com certas limitações.

Quanto a isso, preceitua o artigo 587, do Código de Processo Civil³²⁸, que a execução fundada em título extrajudicial passa a ter caráter provisório. Na verdade, segundo a doutrina majoritária, há aqui um equívoco técnico-legislativo³²⁹, vez que a execução nesse caso é sempre definitiva, pois não existe título executivo

³²⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, p. 411.

³²⁵ *Ibidem*, p. 406.

³²⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 60.

³²⁷ Art. 520. A apelação será recebida em seu efeito devolutivo e suspensivo. Será, no entanto, recebida só no efeito devolutivo, quando interposta de sentença que: (...)

V - rejeitar liminarmente embargos à execução ou julgá-los improcedentes;

³²⁸ Art. 587. É definitiva a execução fundada em título extrajudicial; é provisória enquanto pendente apelação da sentença de improcedência dos embargos do executado, quando recebidos com efeito suspensivo (art. 739).

³²⁹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Op.cit.*, p. 473.

extrajudicial provisório, apenas definitivo. Assim, o que essa norma disciplina é a forma de restrição ao exercício da execução na pendência da apelação contra a sentença de improcedência dos embargos, o que se dá mediante a imposição de alguns requisitos semelhantes àqueles exigidos em execução de decisão provisória³³⁰.

Vale dizer, como a satisfação do direito do credor está firmada em um título que poderá ter a sua eficácia desconstituída ou declarada inexistente, demonstra-se necessária a instituição de mecanismos para a proteção também dos interesses do devedor, que nesse caso “se traduz na garantia de reversibilidade e na atribuição de responsabilidade objetiva ao exequente, em razão da prática de atos executivos que ao final se mostrem indevidos”³³¹. Desse modo, exige-se do exequente a prestação de caução idônea e suficiente, real ou fidejussória, para que possa praticar atos expropriatórios, levantar depósito em dinheiro ou praticar atos que possam resultar em grave dano ao executado³³².

Novamente aqui se percebe haver um equilíbrio nos interesses das partes igualitárias em processo de execução civil. Nesse sentido, explica Fredie Didier Júnior *et. al.*:

Na verdade, esse adiantamento da atividade executiva é autorizado pelo legislador como forma de conciliar interesses contrapostos: de um lado, o interesse do credor de ver a decisão que lhe foi favorável ser efetivada, malgrado esteja sujeita a ulterior confirmação; de outro, o interesse do devedor de que, diante da possibilidade de anulação ou reforma da decisão, seja-lhe assegurado o retorno ao estado anterior à execução, com reparação de danos eventualmente sofridos – sobretudo mediante a exigência de prestação de uma caução para a prática de atos que lhe sejam gravosos.³³³

No entanto, a prestação da caução nem sempre é imposta ao credor, como nos casos em que o crédito executado é de natureza alimentar ou decorrente de ato ilícito ou, ainda, quando pendente agravo de instrumento, desde que preenchidas as circunstâncias dos incisos do parágrafo 2º, artigo 475-O, do Código de Processo Civil³³⁴. Também o beneficiário da justiça gratuita está isento da prestação de

³³⁰ *Ibidem*, p. 474-477.

³³¹ DIDIER JUNIOR, Fredie *et al.* *Op. cit.*, p. 191.

³³² *Ibidem*, p. 199-200.

³³³ *Ibidem*, p. 191-192.

³³⁴ § 2º A caução a que se refere o inciso III do caput deste artigo poderá ser dispensada:

I – quando, nos casos de crédito de natureza alimentar ou decorrente de ato ilícito, até o limite de sessenta vezes o valor do salário-mínimo, o exequente demonstrar situação de necessidade;

contracautela. Além dessas hipóteses, uma situação muito peculiar é a da Fazenda Pública, visto que os entes públicos gozam da presunção de idoneidade financeira, o que, em tese, tornaria certo o retorno ao *status quo ante*. Embora essa presunção seja altamente questionável em relação a alguns Estado e Municípios menores³³⁵, há tempos os tribunais vêm decidindo nesse sentido, como é possível notar nas ementas a seguir colacionadas:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO PROVISÓRIA. EXIGENCIA DE CAUÇÃO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE IDONEIDADE DO MUNICIPIO (CF, ART. 1.). FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL NÃO IMPUGNADO. SUMULA STJ-126.

1. Respondendo o credor, **na execução provisória**, por eventuais danos causados ao devedor, e tendo este retido parcela substancial da dívida, **não se há de exigir caução do município-exequente, que goza da presunção de idoneidade financeira**.

2. Contendo o acórdão recorrido fundamento constitucional suficiente para mantê-lo e não tendo a parte vencida interposto recurso extraordinário, o recurso especial torna-se inadmissível.

3. Recurso não conhecido.

(STJ, REsp 65.465/SP, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/04/1996, DJ 05/08/1996 – grifou-se)

PROCESSUAL CIVIL. MEDIDA CAUTELAR. EFEITO SUSPENSIVO A RECURSO ESPECIAL AINDA NÃO ADMITIDO NA ORIGEM. POSSIBILIDADE. TÍTULO EXECUTIVO EXTRAJUDICIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PECULIARIDADES. EMBARGOS DO DEVEDOR. PENDÊNCIA DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CARÁTER PROVISÓRIO DA EXECUÇÃO. CONCESSÃO DE LIMINAR PARA SUSTAR HASTA PÚBLICA PARA VENDA DE BENS NECESSÁRIOS À ATIVIDADE DA EMPRESA REQUERENTE.

1. Ao contrário do entendimento assentado no STF, excepcionalmente, o STJ tem admitido o efeito suspensivo a recurso especial interposto, ainda pendente do juízo de admissibilidade na origem, quando demonstrado os requisitos da plausibilidade do direito invocado e do perigo de dano pela demora do julgamento.

2. No caso, demonstrado sobejamente o *periculum in mora*, resta a verificação do *fumus boni juris*, cuja matéria é bastante espinhosa.

3. É cediço que a jurisprudência dominante desta Corte ecoa o entendimento de que "julgados improcedentes os Embargos opostos contra a execução por título extrajudicial, ainda que pendente de recurso, a execução prosseguirá como definitiva".

4. Todavia, e com a devida vênia, creio que **há se diferenciar uma situação peculiar: quando o exequente é o Estado**. A uma, é difícil conceber a idéia de definitividade quando a decisão é passível de modificação. A duas, caso o executado tenha sucesso no recurso, a venda dos bens essenciais às atividades já terá causado um dano irreversível ou, quando menos, de difícil reparação. A três, **como não se pode exigir**

II – nos casos de execução provisória em que penda agravo de instrumento junto ao Supremo Tribunal Federal ou ao Superior Tribunal de Justiça (art. 544), salvo quando da dispensa possa manifestamente resultar risco de grave dano, de difícil ou incerta reparação.

³³⁵ Sobre o endividamento dos Estados e Municípios brasileiros, informações detalhadas podem ser extraídas do sítio eletrônico do Banco Central do Brasil. Disponível em: <http://www4.bcb.gov.br/fis/dividas/dividas.asp>. Acesso em: 24/11/2012.

caução do Estado, a forma de cobrança do que foi indevidamente vendido será, nas palavras do eminente Min. Humberto Gomes de Barros, a "dolorosa fila dos precatórios" (AGRMC 2876/RS, 1ª Turma, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 30/10/2000).

5. Agravo regimental a que se nega provimento (STJ, AgRg na MC 4071/RS, Rel. Ministra Laurita Vaz, Segunda Turma, julgado em 4/10/2001, DJ 17/2002 – grifou-se).

Portanto, não sendo possível exigir caução do Estado para garantir o juízo nos casos de continuidade da execução sem o julgamento definitivo dos embargos, para a recuperação do crédito fiscal eventualmente declarado como indevido, o contribuinte terá igualmente de se sujeitar à sistemática dos precatórios, neste trabalho já referida. Isso leva a crer que o não recebimento dos embargos à execução fiscal no efeito suspensivo poderá levar à inocuidade o provimento jurisdicional obtido pelo embargante, porquanto depois de adjudicados os bens penhorados ou convertido o depósito em renda para a Fazenda Pública dificilmente o executado irá reaver os valores pagos indevidamente em um prazo razoável. Por conseguinte, são evidentes e inevitáveis os prejuízos causados ao contribuinte. Como bem colocado por James Marins,

Na medida em que se admite o seguimento dos atos executórios na execução fiscal, sem anterior análise do mérito dos embargos, incorre-se no risco de afrontar não só o princípio de acesso ao Judiciário, como também ao da ampla defesa, em especial o *substantive due process of law*. Por exemplo, caso se verifique qualquer irregularidade ou ilegalidade na constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, a reparação da lesão causada ao direito do contribuinte é mais difícil e gravosa em relação à que ocorre no processo civil. Neste caso, a atividade jurisdicional relativa ao julgamento dos embargos trona-se sem efetividade alguma, de modo que **a sentença viria apenas demonstrar que o direito do contribuinte foi transgredido e, não o de evitar que o referido dano ocorresse.**³³⁶ (grifou-se)

De todo modo, infere-se que a determinação para o prosseguimento da execução fiscal antes do julgamento definitivo dos embargos é de todo desproporcional, pois, em favor de um mero adiantamento na expropriação dos bens que já garantiam a satisfação do crédito público, pretere-se o direito do executado fiscal de ter o seu patrimônio intocado enquanto não analisada a sua versão dos fatos.

³³⁶ MARINS, James. **Defesa...** *Op. cit.*, pp. 155-156.

3.5 *Mens legislatoris* da Lei nº 11.382/2006

A Lei nº 11.382/2006 foi editada com o principal intuito de promover alterações no regime geral das execuções forçadas de títulos extrajudiciais, a fim de possibilitar que estas se desenvolvam de modo a garantir os direitos fundamentais ao acesso à justiça, à celeridade e efetividade da prestação jurisdicional. Sendo assim, alguns autores argumentam que, para além de tudo o que até aqui foi dito acerca das questões da garantia e do efeito suspensivo dos embargos, seria, por fim, necessário verificar se era da intenção do legislador que a reforma processual civil se estendesse também às execuções fiscais, tendo em vista que esta é uma matéria disciplina em lei própria. A esse propósito, uma breve análise sobre os termos da Lei nº 11.382/2006 e da Exposição de Motivos nº 120/2004 será expedida.

Antes, porém, de partir para o estudo da situação em tela, é necessário que se tenha por pressuposto que, diante do que preceitua o parágrafo 1º, artigo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro³³⁷, a lei posterior não possui força suficiente para revogar lei anterior, a menos que o faça expressamente, que com esta seja incompatível, ou que regule toda a matéria por esta disciplinada. Em outras palavras, para que uma regra nova revogue outra já existente, é necessário que a revogação se opere expressamente ou que implicitamente se configure uma antinomia entre as normas, que torne total ou parcialmente impossível sua coexistência no ordenamento jurídico.

Ainda, o artigo 9º da Lei Complementar nº 95³³⁸, de 26 de Fevereiro de 1998, modificado pela Lei Complementar nº 107, de 26 de abril de 2001, igualmente dispõe que “a cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas”. Para Rodrigo Dalcin Rodrigues, tais preceitos possuem maior relevância na medida em que “o direito visa conferir segurança e

³³⁷ Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

³³⁸ Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.

certeza às relações e para que isso se concretize é preciso que as regras e princípios vigentes sejam modificados somente pelos meios que o próprio direito impõe e não pelo mero intuito de modificar”³³⁹.

Por conseguinte, a primeira possível evidência de que a nova sistemática não atinge as leis especiais que regulamentam execuções de créditos de natureza peculiar, como a ação de cobrança da dívida ativa, sujeita à Lei nº 6.830/1980, estaria logo na epígrafe da Lei nº 11.382/2006, que deixa claro que esta lei restringe-se a “altera[r] dispositivos da Lei . 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, relativos ao processo de execução e a outros assuntos”.

Ademais, está expresso no texto da Lei nº 11.382/2006 o rol dos normativos que se pretende revogados com a sua publicação, sendo que em nenhum momento as disposições da lei especial são mencionadas, como pode se ver a seguir:

Art. 7º Ficam revogados na Lei 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil:
 I - os arts. 714 e 715 da Subseção III da Seção II do Capítulo IV do Título II do Livro II e a referida Subseção;
 II - os arts. 787, 788, 789 e 790 do Título V do Livro II e o referido Título;
 III - o parágrafo único do art. 580, os §§ 1º e 2º do art. 586; os §§ 1º a 7º do art. 634, o inciso III do art. 684, os incisos I a III do § 1º do art. 690, os §§ 1º a 3º do art. 695, o inciso IV do art. 703, os incisos I a II do caput e o § 3º do art. 722, os incisos I a IV do art. 738, os §§ 1º a 3º do art. 739; e
 IV - os arts. 583, 669, 697, 699, 700, 725, 726, 727, 728, 729, 737, 744.

Portanto, sendo certo que a lei nova não foi expressa em revogar ou dispor sobre a relação jurídica regida pela Lei nº 6.830/80, tal qual demandam a Lei Complementar nº 95/1998 e o artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, não haveria motivos para se alegar a modificação da sistemática da garantia e do efeito suspensivo dos embargos no âmbito da execução fiscal. Afinal, na condição de lei federal ordinária, a Lei nº 11.382/2006 poderia ter, de fato, promovido alterações no texto da Lei nº 6.830/80, porém, em vez disso, ela se inseriu no âmbito do Código de Processo Civil, que se aplica aos executivos fiscais apenas de maneira subsidiária.

Destaque-se, por fim, que a vontade do legislador de não estender a reforma do Código de Processo Civil às legislações extravagantes pode ser também extraída da própria exposição de motivos da Lei nº 11.382. Nesse sentido, veja-se:

³³⁹ RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. *Op.cit.*, p. 81.

13. Este segundo projeto, que buscou inspiração em críticas construtivas formuladas em sede doutrinária e também nas experiências reveladas em sede jurisprudencial, parte das seguintes posições fundamentais:

(...)

m) quanto à execução contra a Fazenda Pública, as propostas serão objeto, posteriormente, de outro projeto de lei, e assim também **será objeto de projeto em separado a execução fiscal, que igualmente merece atualização.**³⁴⁰ (grifou-se)

Assim, tendo por consideração que a nova lei foi editada com objetivo de alterar o regime geral das execuções fundadas em título extrajudicial e que, por conta disso, as novas disposições poderiam vir a repercutir nas execuções de regime especial, o legislador se adiantou e desde logo esclareceu que uma alteração legislativa será posteriormente efetuada com vistas à situação específica dos executivos fiscais. Sendo assim, a menção a futuros projetos de lei, a serem formulados em separado para as execuções fiscais, poderia significar o reconhecimento de que tal procedimento necessita mesmo de um tratamento próprio.

Para Alberto Parreira, Danielle Melo e Gustavo Amaral, por uma questão meramente de técnica legislativa, as reformas do Código de Processo Civil têm se concentrado em pontos específicos do diploma processual civil. Logo, em seu entendimento,

É por isso que, primeiro, tivemos a alteração da execução de títulos judiciais e, apenas no ano seguinte, a modificação da execução de títulos extrajudiciais. E é, também, por isso – e não por acaso – que encontramos, na exposição de motivos que deu origem à Lei nº 11.382, uma referência a “reformas setoriais”.

À falta de uma modificação geral, torna-se descabido, na medida em que não explicitado, permitir que alterações pontuais sejam estendidas a outras áreas do Direito que requerem tratamento especial.³⁴¹

Diante de todo o exposto, conclui-se que as recentes reformas do Código de Processo Civil, em particular no regime da garantia e do efeito suspensivo dos embargos, não devem ou deveriam ser aplicadas aos executivos fiscais, uma vez que sequer era da intenção do legislador e, mesmo que assim fosse, para isso seria necessário a previsão expressa no texto da nova lei.

³⁴⁰ BRASIL. **Exposição de Motivos n. 120**, de 26 de agosto de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/MJ/2004/120.htm. Acesso em 19.08.2012.

³⁴¹ PARREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. *Op.cit.*, p. 12.

4. OS PROJETOS DE NOVA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E A PROPOSTA DE DESJUDICIALIZAÇÃO DOS ATOS EXACIONAIS

4.1 As razões para a reforma e as sugestões de mudança

Em uma época em que a celeridade e a efetividade da tutela jurisdicional são aclamadas, a morosidade e a ineficiência do processo de execução fiscal são apontadas como as mais aviltantes. No ano de 2007, um estudo do Centro Brasileiro de Estudos e Pesquisas Judiciais, em parceria com o Ministério da Justiça³⁴², revelou que mais de 50% dos processos em trâmite perante o Poder Judiciário correspondem aos executivos fiscais, sendo que no âmbito da Justiça Federal eles representam a fatia total de 36,8%. Esses percentuais impressionam principalmente quando são comparados o valor do estoque da dívida ativa e o valor efetivamente arrecadado, em dados também apresentados no referido estudo³⁴³. Diante da evidência de que na realidade as execuções fiscais não funcionam como deveriam, o Desembargador Federal Alberto Nogueira afirma ser necessário que toda a sistemática tributária seja repensada, “para munir a sociedade brasileira com legislação adequada, simples, harmônica, equilibrando-se o interesse do contribuinte e do fisco dentro do espírito do devido processo legal tributário.”³⁴⁴. Diz o autor:

Quanto à necessidade de uma reorganização de todo o sistema fiscal, estamos diante de uma das poucas unanimidades nacionais: alto custo para as empresas, dificuldade de compreensão, insegurança jurídica para todos, inclusive para o Fisco, tudo isso se coloca como uma imperiosidade para tornar reais as garantias do contribuinte e a própria eficiência dos tributos.³⁴⁵

Em uma análise preliminar, a origem dos problemas aponta para a própria estrutura procedimental prevista na atual Lei de Execução Fiscal, que se mostra defasada do ponto de vista das recentes reformas no processo de execução civil.

³⁴² CENTRO BRASILEIRO DE ESTUDOS E PESQUISAS JUDICIAIS (CEBEPEJ). **Execuções Fiscais no Brasil**. Brasília: Ministério da Justiça, 2006. Disponível em: http://www.cebepj.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf. Acesso em 25.08.2012.

³⁴³ O referido estudo concluiu que o esforço de arrecadação em todos os níveis, embora significativo em termos absolutos, não atinge 1% do estoque da Dívida Ativa dos entes federados e da autarquia.

³⁴⁴ NOGUEIRA, Alberto. **O devido...** *Op. cit.*, p. 75.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 59.

Vale dizer, na redação da Lei nº 6.830/80 os embargos à execução encontram-se disciplinados com bastante rigidez, uma vez que o executado pode se valer apenas deste instrumento de defesa e somente após garantir o juízo, mesmo para a alegação de questões de direito material ou nulidades absolutas³⁴⁶. Por outro lado, tem-se que a automática suspensão da execução pela oposição dos embargos pode ensejar inúmeras manobras procrastinatórias por parte do devedor³⁴⁷.

Assim, embora tais questões tenham sido relativizadas nos tribunais – que passaram a admitir a defesa do executado tanto por meio dos embargos, ainda que diante de eventual insuficiência da garantia, quanto por meio das exceções de pré-executividade, quando em pauta matérias de ordem pública ou que não demandem dilação probatória –, formou-se um entendimento difuso de que a mudança legislativa deveria ocorrer no sentido de aproximar, tanto quanto possível, o rito da execução fiscal ao da execução civil comum. Com isso, tem-se a pretensão de incorporar, em benefício do crédito fazendário, as inovações implementadas no processo de execução disciplinado pelo Código de Processo Civil.

Entretanto, na condição de principal fator para o crescimento do acervo de executivos fiscais em trâmite e para a baixa taxa de êxito desses processos, a experiência forense tem registrado a dificuldade na localização do devedor e de bens passíveis de constrição, sendo ainda um problema o fato comum de, nesse meio-tempo, a pretensão executória da Fazenda Pública ser fulminada pela ocorrência da prescrição intercorrente³⁴⁸⁻³⁴⁹. Esses mesmos obstáculos são indicados por Marcus Lívio Gomes, nos seguintes termos:

Quem conhece a realidade da execução fiscal sabe que a paralisação dos processos executivos se deve, ou à falta de citação do devedor, que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis, causando aquilo que a PGFN chama de “taxa de congestionamento da ordem de 80% das execuções”. O pior é que

³⁴⁶ Diz Diego Martinez Fervenza Cantoário que “a necessidade de garantir o juízo cria injustificável obstáculo ao acesso à Justiça para o devedor, que não pode se defender, nem mesmo para alegar nulidade absoluta ou o pagamento da dívida, sem o pesado ônus da mobilização de parte do seu patrimônio através da penhora ou do depósito”. (CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. Considerações sobre o Projeto de Lei 5.080/2009 - A nova Lei de Execução Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.18. n.91. p.11-42. mar./abr. 2010, p. 34.)

³⁴⁷ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. *Op. cit.*, p. 33.

³⁴⁸ BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**. Brasília. v.11. n.39. p.4-9. out./dez. 2007, p. 8.

³⁴⁹ Outrossim, a instituição de prazos prescricionais distendidos, como a prescrição trintenária para a cobrança de contribuição devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, segundo Francisco de Barros e Silva Neto, apenas mascaram o real problema, “criando um ciclo de ilusões”. (SILVA NETO, Francisco de Barros e. A execução fiscal administrativa e o devido processo legal. **Revista de Processo**. São Paulo. v.35. n.187. p.275-83. set. 2010, p. 276)

a maioria dessas execuções paralisadas é alcançada pela prescrição intercorrente, mas os respectivos autos continuam ocupando, inútil e desnecessariamente, as prateleiras das varas que processam a execução fiscal, por não ter quem tome a iniciativa de requerer a sua extinção e arquivamento pela prescrição intercorrente.³⁵⁰

Logo, em um exame mais aprofundado da questão, entretanto, a doutrina aponta como fonte da ineficiência da prestação jurisdicional no âmbito das execuções fiscais o extremo formalismo das vias judiciais, que deveriam ser resguardadas para a solução de questões propriamente jurisdicionais e não meramente administrativas. Nesse sentido, fundou-se uma corrente doutrinária que propugna a transferência dos atos exacionais do âmbito do judiciário para a seara administrativa.

Não se pode dizer que tal proposta seja recente, visto que, já na década de 1970, ela foi alvo de estudos dos tributaristas Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhoa Canto e Gustavo Miguez de Mello³⁵¹ e objeto de defesa do Procurador da Fazenda Nacional Leon Frejda Skalarowski³⁵², este que, inclusive, integrou o Grupo de Trabalho, instituído pela Portaria Interministerial nº 273, de 15 de julho de 1976, para a redação final do texto da Lei nº 6.830/80.

E é por constatar que, no decorrer dos longos anos de vigência da Lei de Execução Fiscal, as metas de agilidade e racionalização da satisfação do crédito da Fazenda Pública, originalmente almejadas, não foram efetivamente alcançadas, que o professor Leon Fredja Szklarowsky, “buscando solucionar essa pendência histórica”³⁵³, passou a defender a proposta de penhora administrativa. Desse modo, sugeriu que ao Fisco se abrisse a possibilidade de optar entre a execução dos créditos públicos nos moldes da Lei de Execução Fiscal e a realização dos atos de penhora e avaliação por órgão jurídico da Fazenda Pública³⁵⁴, como uma forma de descongestionar o Poder Judiciário³⁵⁵. Esta solução por fim oferecida inspirou o

³⁵⁰ GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**. Brasília. Ano XIII. n. 45. p. 86-101, abr./jun. 2009, p. 89.

³⁵¹ Em 1978, os mencionados juristas elaboraram um anteprojeto de lei sobre contencioso administrativo fiscal da União. (Cf. SILVA NETO, Francisco de Barros e. *Op. cit.*, p. 279.)

³⁵² Cf. GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 89.

³⁵³ Expressão de Antônio Souza Prudente. Cf. PRUDENTE, Antônio Souza. Execução administrativa do crédito da Fazenda Pública. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**. Brasília. v. 13. n. 12. p. 12-21. dez./2001.

³⁵⁴ Eventuais embargos à execução ou à arrematação deveriam ainda ser interpostos perante o juiz competente.

³⁵⁵ SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública. **Revista CEJ**. Brasília. n. 13. p. 59-72. jan./abr. 2001, p. 63.

Projeto de Lei do Senado nº 174/1996, posteriormente reapresentado sob o nº 608/1999, por iniciativa do Senador Lúcio Alcântara. Com esse mesmo teor, o Senador Pedro Simon propôs o Projeto de Lei do Senado nº 10/2005³⁵⁶.

Ademais, a questão ora em apreço e a respectiva solução foram também levantadas no Fórum de Debate sobre Modernização do Direito, que se realizou em Balneário Camboriú-SC, entre os dias 9 e 11 de novembro de 2000, promovido pelo Conselho da Justiça Federal, Associação dos Magistrados Catarinenses e Escola de Magistrados de Santa Catarina. Neste encontro, o Desembargador Federal Antônio Souza Prudente sustentou a tese de que a execução fiscal deveria acontecer no âmbito do Poder Executivo e apresentou minuta de anteprojeto para uma nova lei de execução fiscal³⁵⁷. Tal proposta foi posteriormente adotada pelo Deputado Federal Celso Russomano na formulação do Projeto de Lei nº. 5.615/2005, o qual foi arquivado em 24 de junho de 2010.

A despeito dos elogios que diferiu à proposta do professor Leon Fredja Szklarowsky, Antônio Souza Prudente demonstrou o entendimento que essa seria uma “meia solução”, uma medida que “padece dos vícios da insuficiência de uma resposta cabal e satisfatória à questão da morosidade na realização do crédito fazendário e da desobstrução da atividade funcional da Justiça brasileira”³⁵⁸. Para o autor, o ideal seria a instituição de uma lei totalmente inovadora que trate não só da cobrança administrativa dos créditos públicos, mas também da defesa do devedor em juízo³⁵⁹. De acordo com o seu anteprojeto, haveria a criação de um foro administrativo exclusivo das causas fiscais, em que o procurador fazendário faria às vezes de juiz, no sentido de presidir a execução e resolver as questões incidentes³⁶⁰. O devedor seria notificado para, no prazo de dez dias, pagar o débito ou apresentar embargos ao juiz competente, nesta hipótese suspendendo a execução. No caso de o executado se manter inerte, deixando transcorrer o prazo *in*

³⁵⁶ Dos projetos citados, apenas este último ainda se encontra em tramitação no Congresso Nacional, sendo que desde o dia 07 de abril de 2011 aguarda designação do relator na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania.

³⁵⁷ PRUDENTE, Antônio Souza. Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública. **Revista CEJ**. Brasília. v.5. n.13. p.59-72. jan./abr. 2001, pp. 69-72.

³⁵⁸ PRUDENTE, Antônio Souza. Execução... *Op. cit.*, p. 14.

³⁵⁹ *Idem*.

³⁶⁰ A exceção de pré-executividade seria admitida por simples petição nos autos de execução, competindo à Procuradoria Fiscal a sua resolução.

albis, a penhora poderia ser efetivada, os bens alienados e o depósito convertido em renda para a Fazenda, tudo administrativamente³⁶¹.

Seguindo essa mesma lógica, o ex-ministro do Superior Tribunal de Justiça Humberto Gomes de Barros defendia que a cobrança dos créditos públicos deveria ser feita pela Administração Pública – e não pelo Poder Judiciário –, por acreditar que essa lhe é uma função própria. Para o jurista, a execução fiscal se resume à expropriação do patrimônio do devedor realizada com o objetivo de recompor o erário, em uma espécie de desapropriação. Destacava o autor que na ação de desapropriação cabe apenas discutir o preço da indenização, sendo que a sentença final possui eficácia meramente declaratória. A desapropriação propriamente dita seria, então, o ato administrativo por meio do qual “o Estado revoga o título de propriedade por ele outorgado”³⁶². Assim, se a Administração é competente para expropriar um bem de alguém que nada lhe deve, tanto mais deveria ser capaz de fazê-lo com relação ao proprietário inadimplente com o Fisco. Portanto, nas palavras de Humberto Gomes de Barros:

Fazer da execução um processo jurisdicional não é, *data venia*, atitude feliz. Não faz sentido demitir o administrador de sua competência expropriatória para que o juiz (também agente estatal) execute o ato administrativo. Por outro lado, a atividade judicial, naturalmente lenta e dispendiosa, deveria reservar-se para questões mais complexas. A jurisdicionalização da cobrança dos créditos estatais transforma a Justiça brasileira em imenso depósito, onde os “processos de execução fiscal” acumulam-se, paralisados, sem qualquer solução.³⁶³

Ainda, apresentando o que a seu ver seria a solução, afirmou o jurista:

A modernização do Poder Judiciário, acredito, dará um passo decisivo quando a cobrança dos créditos estatais deixar de ser um encargo do Poder Judiciário, deslocando-se para a Administração, onde ganhará agilidade e rendimento econômico. Quando isso ocorrer – estou certo –, o Poder Judiciário respirará aliviado. Em paralelo, será reduzido o número de devedores contumazes. Ressalvem-se, evidentemente, os embargos, cuja natureza contenciosa justifica o funcionamento da jurisdição.³⁶⁴

Bem mais tímida foi a proposta elaborada pela comissão formada no âmbito do Conselho da Justiça Federal sob a coordenação do Ministro do Teori Zavascki e

³⁶¹ PRUDENTE, Antônio Souza. *Cobrança...* Op. cit., pp. 69-72.

³⁶² BARROS, Humberto Gomes de. Op. cit., p. 6.

³⁶³ *Ibidem*, p. 8.

³⁶⁴ *Idem*.

apresentada às entidades e instituições públicas e privadas, à sociedade civil organizada e demais interessados, por meio da Consulta Pública nº 01/2005³⁶⁵. Nesta oportunidade, a principal idéia em discussão era a de que a procura por bens penhoráveis deveria ser empreendida administrativamente pelas próprias procuradorias fiscais, antes do ajuizamento da execução. Assim, visando a efetiva satisfação do crédito, o processamento da ação de execução fiscal teria por condição obrigatória a indicação de bens passíveis de constrição judicial.

Em 2007, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional elaborou uma minuta de anteprojeto de lei, propondo a transferência de algumas das atribuições do Poder Judiciário sobre as execuções fiscais para o Poder Executivo, especificamente para as Fazendas Públicas. Desse modo, os magistrados ficariam desobrigados de realizar certos atos executivos, restando apenas responsáveis pelo julgamento de eventual reação do devedor em ação de embargos à execução³⁶⁶. Essa questão ganhou notoriedade quando, juntamente com um anteprojeto para alteração legislativa das transações em matéria tributária, a proposta de execução fiscal administrativa foi encaminhada pelo Procurador-Geral, Luís Inácio Lucena Adams, ao então Ministro de Estado da Fazenda Guido Mantega.

Neste mesmo ano, a Associação dos Juízes Federais do Brasil – AJUFE, por determinação de seu Presidente, Walter Nunes da Silva Júnior, criou uma comissão formada por cerca de 20 Juízes Federais para elaborar um relatório sobre o anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa proposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, encarregando-se o Juiz Federal Marcus Lívio Gomes da relatoria³⁶⁷. Após analisada e discutida a conveniência e constitucionalidade do projeto de lei, a comissão decidiu por apoiar a proposta de cobrança administrativa dos créditos fiscais, com algumas ressalvas.

Finalmente, a partir da Audiência Pública realizada pelo Conselho da Justiça Federal em Brasília, também no ano de 2007, sob a coordenação do Ministro Gilson Dipp, Coordenador-Geral da Justiça Federal na época, foi iniciada a elaboração de um anteprojeto de Lei de Execução Fiscal que, na medida do possível, condensou todas as propostas até aqui mencionadas, ainda somadas às críticas e ponderações

³⁶⁵ Aviso publicado no Diário Oficial da União do dia 26 de janeiro de 2005, páginas 33 e 34. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/diarios/315290/dou-secao-3-26-01-2005-pg-33>. Acesso em: 02/12/2012.

³⁶⁶ Proposta semelhante foi apresentada pelo deputado federal Regis de Oliveira no Projeto de Lei nº 2.412/2007, ainda em trâmite no Congresso Nacional.

³⁶⁷ GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 87.

dos professores Kiyoshi Harada, Hugo de Brito Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho, presentes naquele ato.

Encaminhado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por intermédio do Ministério da Fazenda e da Casa Civil da Presidência da República, o anteprojeto resultado da Audiência Pública foi recebido pelo Congresso Nacional como Projeto de Lei nº 5.080/2009. Nesta mesma oportunidade, outros três projetos de lei foram apresentados (Projeto de Lei Complementar de Alterações no Código Tributário Nacional – PLC nº 469/2009, Projeto de Lei de Alterações Gerais na Legislação Tributária – PL nº 5.081/2009 e Projeto de Lei da Transação Tributária – PL nº 5.082/2009) compondo o que se pretende ser um sistema de cobrança da Dívida Ativa da União mais ágil e eficiente.

4.2 Projeto de Lei nº 5.080/2009

O Projeto de Lei nº 5.080/2009 foi submetido à apreciação do Congresso Nacional por iniciativa do Presidente da República, a quem foi apresentado pela Exposição de Motivos Interministerial nº 186, datada de 10 de novembro de 2008. Em 24 de abril de 2009, foi apresentado em Plenário, tendo sido apensado ao Projeto de Lei nº 2.412/2007, do deputado Regis de Oliveira, que "dispõe sobre a execução administrativa da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, de suas respectivas autarquias e fundações públicas, e dá outras providências". Atualmente, tramita em regime de prioridade na Câmara dos Deputados e aguardar manifestação da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania.

Pois bem, uma das grandes novidades trazidas pelo projeto de lei, e talvez a mais polêmica, consiste na autorização para que o Poder Executivo institua o Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes (SNIPC), que, sob a administração do Ministério da Fazenda, contará inclusive com informações gerenciadas pela Receita Federal, organizando-se, assim, o acesso eletrônico às bases de informação sobre o patrimônio, os rendimentos e os endereços dos

contribuintes, entre outros dados (art. 4º, § 1º³⁶⁸). Não apenas órgãos públicos, mas também entidades privadas que possuam a responsabilidade legal de manter cadastro, registro e controle de operações de bens e direitos ficariam obrigadas a disponibilizar as informações que administrem (art. 4º, § 2º). O intuito do cadastro é permitir, além da localização do devedor, a realização de uma investigação patrimonial mais eficiente.

Em linhas gerais, o Projeto de Lei nº 5.080/2009 propõe que haja a integração das fases administrativa e judicial da cobrança de créditos públicos. Assim, ainda em um momento pré-judicial, o devedor seria notificado da inscrição em dívida ativa para, no prazo de sessenta dias, efetuar o pagamento do débito, solicitar o parcelamento ou oferecer garantia, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia (art. 5º). Note-se que neste primeiro momento não seriam aceitos bens para a formalização da garantia. Ainda, consta que esta notificação importaria na interrupção da prescrição (art. 5º, § 10)³⁶⁹.

Transcorrido esse prazo sem que o sujeito passivo tenha realizado um dos atos previstos no artigo 5º, a despeito de novo despacho da autoridade administrativa ou de prévio controle pelo juiz (arts. 3º, 5º, § 6º, e 9º), a Fazenda Pública estaria imediatamente autorizada a promover atos de constrição preparatória e avaliação de bens (art. 9º, I), intimação do devedor (art. 9º, II) e registro da constrição (art. 9º, III), a fim de assegurar a posterior convolação em penhora.

A partir da data da primeira constrição, a Fazenda Pública teria de providenciar o ajuizamento da execução fiscal no prazo de trinta dias³⁷⁰ (art. 13), salvo se a constrição recair sobre dinheiro³⁷¹, caso em que a execução deveria ser ajuizada no prazo de três dias, sob pena de ineficácia da constrição preparatória (art. 17, § 1º). O despacho do juiz que deferir à inicial importaria em ordem para citação, convolação da constrição preparatória em penhora ou arresto, intimação do

³⁶⁸ Todos os artigos mencionados nessa seção, se não fizerem referência ao diploma a que pertencem, são do Projeto de Lei nº 5.080/2009.

³⁶⁹ Inova, neste ponto, o projeto com relação à Lei 6.830/80, que estabelece que somente o despacho do juiz que ordenar a citação importa em interrupção da prescrição (art. 8º, §2º, da Lei nº 6.830/80 e art. 174, parágrafo único, I, do CTN).

³⁷⁰ No caso de não haver bens constritos, ter-se-ia por indispensável ao menos a indicação dos bens a serem penhorados ou a possibilidade de penhora do faturamento, pois a proposta do projeto de lei é que a via judicial somente seja utilizada quando houver efetiva chance de êxito na execução forçada (art. 13, §§ 3º e 4º).

³⁷¹ A constrição preparatória sobre dinheiro também seria efetivada pela Fazenda Pública, por intermédio da autoridade supervisora do sistema bancário, que seria comunicada acerca do ajuizamento tempestivo da execução fiscal no prazo de 10 dias, sob pena de desconstituição imediata e automática da constrição levada a efeito (art. 17, § 2º).

executado da convolação da constrição preparatória e registro da penhora ou arresto independentemente de custas ou despesas (art. 13, § 7º). Se, porém, passados cento e vinte dias da constrição preparatória³⁷², não tiver esta sido convertida em penhora ou arresto pelo Poder Judiciário, os órgãos de controle ou registro de bens e direitos ficariam obrigados a automaticamente promover a desconstituição da constrição, comunicando imediatamente o ato ao Sistema Nacional de Informações Patrimoniais do Contribuinte, preferencialmente por meio informatizado (art. 9º, § 3º).

Ademais, durante o curso da execução, a autoridade administrativa estaria autorizada a promover diretamente o reforço da constrição preparatória insuficiente e a substituição dos bens constritos por outros, com vista à eficácia da execução (art. 15). Essa nova constrição, dita provisória, deveria ser comunicada ao juízo no prazo de cinco dias da sua efetivação, sob pena de caducidade a ser declarada pelo juízo no ato da sua ciência (art. 15, §1º).

No Projeto de Lei nº 5.080/2009 há ainda a previsão de o termo de inscrição de dívida ativa ser, a qualquer tempo, aditado para a inclusão de corresponsáveis, situação em que estes seriam notificados para, em sessenta dias, efetuar o pagamento, solicitar parcelamento ou prestar garantia integral do crédito (art. 2º, §6º e art. 5º, § 1º). Repetindo a regra atualmente disposta no artigo 2º, parágrafo 8º, da Lei nº 6.830/80, o projeto também prevê a possibilidade de a Certidão de Dívida Ativa ser emendada ou substituída, até a decisão de primeira instância dos embargos à execução, assegurando-se a devolução do prazo para defesa do devedor (art. 2º, § 9º). Tratou ainda de positivar o entendimento jurisprudencial segundo o qual os novos embargos poderiam apenas versar sobre a parcela da Certidão de Dívida Ativa alterada (art. 24, § 4º).

No que se refere à defesa do devedor, Diego Martinez Fervenza Cantoario destaca que ela se divide em três principais momentos³⁷³, sendo o primeiro o que o

³⁷² Com a efetivação da constrição preparatória, resta vedada a alienação ou a constituição de ônus sobre o bem ou direito objeto da constrição, no prazo de 120 dias (art. 9º, § 2º).

³⁷³ O Projeto de Lei nº 5.080/2009 também faz menção à impugnação da avaliação dos bens a ser arguida, no prazo de quinze dias, perante o órgão de cobrança competente (art. 11, § 2º). Tal impugnação, não sendo acolhida administrativamente, poderia ser novamente oposta judicialmente (art. 11, § 3º), nos moldes da impugnação fiscal *latu sensu*. Além disso, está claro que o devedor também poderá questionar a legitimidade da dívida por ação autônoma.

autor denomina de “exceção de pré-executividade administrativa”; o segundo a impugnação fiscal *lato sensu*; e por fim os embargos à execução³⁷⁴.

Primeiramente, ainda na fase preparatória, seria permitido ao devedor arguir, independentemente do oferecimento de garantia e no prazo de trinta dias contados da notificação, questões relativas ao pagamento ou compensação anterior à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem necessidade de dilação probatória (art. 7º). Essa “exceção de pré-executividade administrativa” não teria efeito suspensivo e a rejeição de qualquer dos seus fundamentos pela Fazenda Pública não impediria a sua renovação em sede de embargos à execução (art. 7º, parágrafo único).

Em segundo lugar, tem-se que os demais atos de execução poderiam ser impugnados perante o juiz competente para a execução fiscal, no prazo de quinze dias contados da data da ciência do ato ou da citação do executado (art. 22), desde que não abordada a questão da liquidez ou existência do débito objeto da execução (art. 22, § 6º). Via de regra, essa defesa também não teria efeito suspensivo, podendo este ser deferido pelo juiz em decisão fundamentada (art. 22, § 2º).

Enfim, poderia o executado também se defender pela via dos embargos, independentemente de prévia garantia do juízo e no prazo de trinta dias a partir da citação na execução fiscal ou da notificação do inteiro teor da Certidão da Dívida Ativa. Os embargos à execução fiscal não teriam efeito suspensivo automático, sendo que a sua atribuição ficaria condicionada à verificação pelo magistrado da ocorrência dos requisitos de relevância dos fundamentos e de perigo de grave dano de difícil ou incerta reparação (art. 25, §1º). É interessante notar que a proposta do Projeto de Lei nº 5.080/2009 é de que a suspensividade dos embargos do devedor fiscal não esteja condicionada à efetivação de garantia, tampouco à garantia suficiente.

Recebidos os embargos à execução, à Fazenda Pública seria aberto o prazo de trinta dias para impugná-los (art. 24). Contudo, a requerimento do exequente, este prazo poderia ser suspenso, por trinta dias ou mais, conforme autorização do juízo, para averiguação das alegações de fato articuladas pelo embargante (art. 24, §§ 1º e 3º).

³⁷⁴ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. *Op. cit.*, p. 34.

Quanto aos demais atos executivos de constrição, como penhora, ordem preferencial de bens, avaliação, intimação e substituição do bem constrito, bem como, aos atos de expropriação, propõe-se a aplicação do regime comum da execução dos títulos extrajudiciais disciplinado pelo Código de Processo Civil.

Por derradeiro, é necessário esclarecer que o Projeto de Lei nº 5.080/2009 não revoga totalmente a Lei nº 6.830/80, mas apenas o faz com relação ao §9º do artigo 2º, inciso III do artigo 9º e os artigos 11, 22, 23, 24, 34 e 35, bem como, revoga o artigo 15, inciso I, da Lei nº 5.010/66 e o *caput* do artigo 98 da Lei nº 8.212/91. Ademais, não prevê o projeto a observância obrigatória dos novos dispositivos referentes à execução fiscal pelos Estados e Distrito Federal no prazo de 5 (cinco) anos, podendo estes optar, por ato próprio, pela instauração de execuções em conformidade com os termos do projeto de lei, antes do prazo mencionado (art. 37). Já com relação aos Municípios, faculta-se a adoção da nova sistemática ou a aplicação da Lei de Execuções Fiscais ora em vigor para reger integralmente suas execuções fiscais (art. 1º, parágrafo único).

4.3 As críticas doutrinárias acerca da execução fiscal administrativa

Inicialmente, é necessário fazer a ressalva de que a análise a seguir empreendida não tem a pretensão de esgotar a problemática do tema, visto não ser este o objeto do presente trabalho. Neste tópico apenas serão examinadas brevemente as controvérsias afetas à defesa do devedor e à garantia do juízo – por vezes entremeadas à questão das prerrogativas da Fazenda Pública –, com a intenção precípua de verificar em que medida a mudança legislativa proposta é capaz de alcançar resultados concretos na eliminação dos entraves à tramitação dos executivos fiscais, dadas as reais circunstâncias em que estes se encontram.

Pois bem, um dos primeiros pontos a se considerar diz respeito à possibilidade de o sujeito passivo exercer o seu direito de resistência à cobrança do crédito tributário que entende indevido em vários momentos distintos. Vale dizer, nos termos do Projeto de Lei nº 5.080/2009, para cada ato de execução realizado pela autoridade administrativa é aberta ao devedor a oportunidade de se defender em juízo por meio de um incidente de impugnação *lato sensu*, afora a possibilidade de

apresentação das suas alegações por meio de exceção de pré-executividade administrativa e de embargos à execução.

O que chama atenção é que esta é uma orientação que vem na exata contramão do que restou consignado na atual Lei de Execução Fiscal. Enquanto a proposta da Lei nº 6.830/80 era concentrar a defesa do executado em uma única ocasião, como uma forma de simplificar o rito executivo para agilizar a cobrança dos créditos públicos; agora, com o Projeto de Lei nº 5.080/2009, propõe-se a “pulverização” da defesa processual frente à execução, o que para Marcus Lívio Gomes seria um atentado à economia processual³⁷⁵.

De fato, nos moldes em que foi redigida, a proposta tende a complexificar a relação processual tributária, podendo inclusive dificultar a compreensão da sua sistemática pelo sujeito passivo da obrigação. Todavia, isso não retira o mérito de não mais se exigir de ambas as partes que aguardem um momento já avançado no processo de execução para o levantamento de questões de evidente extinção da pretensão executória. Como observado por Diego Martinez Fervenza Cantoari, nada mais natural do que a previsão de ao menos dois momentos para o oferecimento de defesa, em que se possa versar sobre nulidades absolutas e questões de direito material, como é o caso da exceção administrativa e dos embargos à execução fiscal³⁷⁶.

De outra parte, o Projeto de Lei nº 5.080/90 igualmente registra um enorme avanço ao dispensar a exigência de garantia tanto para a oposição de embargos, quanto para a concessão de efeito suspensivo da execução fiscal. Ocorre, porém, que é difícil de imaginar que tal momento do processo judicial seria alcançado sem que tenha havido qualquer penhora, até mesmo porque a investigação e a constrição patrimonial passariam então a ser promovidas pela autoridade fazendária, em atos ainda pré-judiciais.

A propósito, a transferência de certos atos executivos da seara do Poder Judiciário para a do Poder Executivo e a instituição do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes, ao mesmo tempo em que compõem o carro-chefe do recente projeto, são as inovações que mais recebem críticas da doutrina.

³⁷⁵ GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 93.

³⁷⁶ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. p. 36.

Nesse sentido, a autorização para que a Fazenda Pública diretamente requeira a quebra dos sigilos fiscal e bancário do sujeito passivo da relação tributária, de modo a possibilitar “o acesso a informações sensíveis de inúmeros contribuintes a uma quantidade indefinida de servidores públicos”³⁷⁷, é apontada como violação a direito das mais graves. Isso porque, uma vez decorrente do artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal³⁷⁸, a garantia de sigilo bancário configura-se em um desdobramento da personalidade do sujeito de direitos, encontrando sua essência no direito à negativa da divulgação de informações, dados e registros pessoais do cidadão³⁷⁹.

Assim, embora já se tenha consolidado o entendimento de que, em face da necessidade de quebra de sigilo para fins públicos, o direito à privacidade não é absoluto, a sua restrição é admitida apenas em situações excepcionais. É com base nessas premissas que a atual jurisprudência dos tribunais superiores³⁸⁰ não admite o fornecimento de dados sigilosos nem mesmo em virtude de requerimento direto do Ministério Público – entidade esta vocacionada à defesa da ordem jurídica e representação da sociedade como um todo –, sem qualquer autorização do Poder Judiciário. Isto é, a análise acerca da presença de razões legítimas para a imprescindibilidade dessa medida excepcional pode ser realizada exclusivamente por autoridade judicial³⁸¹.

Seguindo essa linha, tanto mais grave poderia ser considerada a possibilidade de o credor fazendário submeter diretamente todo o patrimônio do devedor à satisfação da obrigação tributária, sem o prévio controle judicial de legalidade e constitucionalidade dos atos constitutivos. Com a aprovação do projeto de lei, além de já ter a prerrogativa de constituir unilateralmente o crédito tributário, estaria a autoridade fiscal autorizada a, desde logo, bloquear o patrimônio do sujeito passivo por ele indicado no ato do lançamento. Para Marcus Lívio Gomes, no Brasil

³⁷⁷ *Ibidem*, p. 23.

³⁷⁸ X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; (...)

XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

³⁷⁹ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. *Op. cit.*, p. 23.

³⁸⁰ Cf. STF, RE 318136 AgR, Rel. Min. CEZAR PELUSO, Segunda Turma, julgado em 12/09/2006, DJ 06-10-2006; STF, RE 215301, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/04/1999, DJ 28-05-1999; STJ, HC 160.646/SP, Rel. Min. JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 01/09/2011, DJe 19/09/2011.

³⁸¹ MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**. Brasília. Ano XI. n.38. p.18-21. jul./set. 2007, p. 20.

a relação entre o Fisco e o contribuinte não estaria ainda madura o suficiente para “permitir à Administração Pública, sem a intermediação do Poder Judiciário, interferir diretamente no patrimônio do contribuinte”³⁸².

Nesse contexto, é possível se dizer que as novas vantagens atribuídas ao Fisco reforçam a situação de vulnerabilidade do contribuinte, desequilibrando ainda mais a isonomia que deveria estar presente no processo. Desse modo compromete-se a defesa do devedor, vez que ao credor fazendário são conferidas prerrogativas tendentes à efetivação do seu próprio crédito e, como é de se esperar, “nenhum credor é bom juiz de seu crédito e da forma de cobrá-lo”³⁸³. Na visão de Mairan Gonçalves Maia Júnior,

A transferência para a autoridade administrativa da prerrogativa de determinar a direta constrição do patrimônio do devedor desequilibra a isonomia que deve estar presente entre as partes no processo, bem como desatende o princípio da paridade de armas, permitindo o indevido fortalecimento do credor. Referida faculdade também torna mais oneroso para o devedor o ônus do trâmite processual, ou seja, da demora no curso do processo³⁸⁴.

Outrossim, Francisco de Barros e Silva Neto destaca que a faculdade conferida à Fazenda Pública para, a título de constrição preparatória ou provisória, realizar o bloqueio de numerário existente em contas bancárias e aplicações financeiras implica no imediato desapossamento de parte do patrimônio do devedor, vez que, ao contrário de outras modalidades de penhora, impede a utilização do bem constrito. Também nessa hipótese haveria o fato agravante de o desapossamento ser feito diretamente pelo credor fazendário, mediante órgãos cujos titulares não possuem suficiente independência para atuar com isenção³⁸⁵.

A propósito, a preocupação da doutrina com a aprovação do projeto de execução fiscal administrativa parece mesmo se focar no fato de os servidos públicos do Poder Executivo não dispor de garantias constitucionais semelhantes àquelas reconhecidas aos magistrados, o que os tornam “mais sujeitos a pressões de órgãos hierarquicamente superiores, responsáveis pelas estatísticas da arrecadação”³⁸⁶. Quer dizer, a atribuição de poderes à autoridade administrativa

³⁸² GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 101.

³⁸³ *Ibidem*, p. 92.

³⁸⁴ MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. *Op. cit.*, p. 20.

³⁸⁵ SILVA NETO, Francisco de Barros e. *Op. cit.*, p. 282.

³⁸⁶ *Ibidem*, p. 281.

seria especialmente problemática, uma vez considerada “a inexistência de uma tradição de exercício de atividades públicas por autoridades independentes, sendo forçoso reconhecer que a cultura da Administração Pública brasileira ainda é excessivamente hierárquica”.³⁸⁷

Nessa linha, Alberto Nogueira sustenta que o sistema atual de cobrança da dívida ativa na esfera administrativa desatende as garantias de defesa do contribuinte, tornando inevitável a condução do embate para a esfera judicial. Assim, a seu ver, a solução estaria em uma estrutura administrativa confiável, que resolva os conflitos fiscais já no primeiro nível de decisão, à semelhança do Código de Processo Tributário de Portugal³⁸⁸. Afirma o autor:

O aperfeiçoamento dos órgãos administrativos encarregados de apreciar questões tributárias é a solução mais lógica, racional e econômica para prevenir dispendiosas ações judiciais.

Nessa perspectiva, a transformação dos atuais tribunais administrativos em órgãos autônomos, com quadro de pessoal próprio e especializado (técnicos e julgadores) seria uma solução adequada para dar rápida solução a conflitos tributários, valorizando, sem dúvida, as garantias do contribuinte, à maneira do atual sistema português.³⁸⁹

Contudo, há que se considerar que a instituição do contencioso administrativo pode não ser das tarefas mais fáceis em um país que tradicionalmente adota o sistema de jurisdição única, visto que envolve a alteração na base da ordem política e jurídica nacional e, por isso, exige amplo debate entre os mais diversos segmentos da sociedade. Nesse sentido, Diego Martinez Fervenza afirma que:

No atual debate sobre a “execução fiscal administrativa” muito se fala sobre esse sistema europeu de resolução de conflitos que envolvem a Administração, inclusive as causas fiscais, e da possível implantação de alguns institutos nele inspirados no Brasil. Todavia, parece-me que muitas vezes são ignoradas as dificuldades oriundas da transposição dos institutos de um sistema para o outro, e que impossibilitam a reprodução mecânica de dispositivos legais do direito alienígena.³⁹⁰

Sem entrar no mérito dessa discussão, a verdade é que para a resolução do problema das execuções fiscais talvez nem fossem necessárias alterações tão

³⁸⁷ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. p. 25.

³⁸⁸ NOGUEIRA, Alberto. **O devido...** *Op. cit.*, p. 84.

³⁸⁹ *Ibidem*, p. 85.

³⁹⁰ CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. p. 16-17.

radicais. Nesse sentido, alguns autores têm apontado que a morosidade e a ineficiência do atual processo executivo fiscal não decorrem unicamente do fato de este ser totalmente conduzido pelo Poder Judiciário, mas se iniciam já em um momento anterior, quando da seleção dos créditos tributários a executar e da instrução dos feitos administrativamente por parte do exequente³⁹¹. Vale dizer, atualmente, inúmeras execuções fiscais são diariamente propostas sem que haja uma real chance de êxito, quer por falhas nas informações sobre o sujeito passivo, quer porque ajuizadas às vésperas da prescrição do crédito fiscal, o que dificulta em muito a possibilidade de localização do devedor e de bens para a garantia do débito³⁹². Além disso, há o problema do se empenhar um sem-número de recursos para a movimentação de ações de cobrança de valores irrisórios.

Assim, tratando de esclarecer que a estrutura administrativa dos órgãos fazendários tem se mostrado inoperante diante da atual demanda de serviços que lhe é submetida, observa Marcus Lívio Gomes:

A Fazenda Nacional, responsável pelo andamento das execuções fiscais ajuizadas, não está devidamente aparelhada para atender a demanda atual, vale dizer, não dispõe de número suficiente de procuradores por vara, não dispõe de quadro próprio de servidores de apoio, não dispõe de uma rede de informações patrimoniais, detidas por outras instituições públicas e privadas, como por exemplo a Receita Federal do Brasil, o que a impossibilita de encontrar bens penhoráveis dos devedores.³⁹³

Neste ponto, seria notória a insuficiência e inadequação da organização da administração pública para a cobrança administrativa dos créditos públicos, de modo que alterar a atribuição da competência sobre os atos de execução fiscal neste contexto seria o mesmo que realizar uma mudança de lugar do problema, que passaria do Poder Judiciário para o Poder Executivo. Sobre o assunto, Vinícius Camargos Martins predispõe que os órgãos fazendários não conseguiriam absorver toda a nova gama de atribuições propostas, haja vista que estes mesmos órgãos já se mostram incapazes de dar vazão às demandas a que atualmente são submetidos. Logo, na visão do autor, em vez de tornar a realização do crédito

³⁹¹ Mairan Gonçalves Maia Junior ressalta que a dificuldade na localização de devedores e bens são estranhos ao Judiciário e não podem lhe ser imputados. Entende o autor que a deficiência das fases administrativas de competência da Fazenda Pública constitui propriamente um dos fatores de ineficácia das execuções propostas. (MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. *Op. cit.*, p. 20.)

³⁹² Segundo Marcus Lívio Gomes, as ações de cobrança de tributos teriam maior êxito se propostas logo após o lançamento tributário, visto que é bastante elevado o percentual de empresas que se encerram em menos de um ano. (GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 90).

³⁹³ GOMES, Marcus Lívio. *Op. cit.*, p. 90.

público célere e eficaz, a proposta de execução fiscal administrativa estaria “simplesmente transferindo o problema do Judiciário para o Executivo”³⁹⁴⁻³⁹⁵

Por conta disso, Mairan Gonçalves Maia Júnior chegou a afirmar que as mudanças propostas pelo Projeto de Lei nº 5.080/2009 “não se revelam factíveis em curto prazo, pela notória falta de condições – materiais e humanas – para a realização das atribuições que lhe são previstas, sem embargo de comprometer direitos constitucionalmente tutelados”³⁹⁶. Isto é, estaria mais que evidente a inadequação entre o proposto, a realidade e as finalidades pretendidas pelo projeto de execução fiscal administrativa.

Para Marcus Lívio Gomes, mais do que alterações legislativas, a solução para o problema da morosidade na realização da dívida ativa demanda o investimento em “dotar as respectivas procuradorias, bem como as varas de execução fiscal, de estrutura e meios para a agilização do processamento dos feitos”. Enfim, Vinícius Camargos Martins conclui que um novo modelo de cobrança tributária somente terá êxito se adotadas medidas sistêmicas, que tenham por consideração uma visão geral da problemática³⁹⁷.

³⁹⁴ MARTINS, Vinícius Camargos. A nova execução fiscal. **Revista CEJ**. Brasília. Ano XIV. n. 49. p. 96-100. abr./jun. 2010, p. 99.

³⁹⁵ Além disso, haveria a questão apontada por Mairan Gonçalves Maia Junior de que “a previsão de transferência para o Judiciário das diversas questões relativas à execução fiscal administrativa daria, outrossim, ensejo à impetração de inúmeros mandados de segurança e outros processos incidentes, sendo questionável, portanto, a propagada redução da litigiosidade proporcionada pela execução fiscal administrativa”. (MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. *Op. cit.*, p. 20.). Também Franscisco de Barros e Silva Neto afirma que, na prática, o projeto apenas “desloca o problema da nulidade da constrição provisória para o Poder Judiciário, olvidando-se que a lógica da alteração legal consiste justamente no reconhecimento de sua lentidão. Inverte-se a distribuição do ônus do tempo do processo, sem resolver o seu desequilíbrio” (SILVA NETO, Francisco de Barros e. *Op. cit.*, p. 281.)

³⁹⁶ MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. *Op. cit.*, p. 20.

³⁹⁷ MARTINS, Vinícius Camargos. *Op. cit.*, p. 99.

5. CONCLUSÃO

Ao se analisar o histórico das execuções fiscais no Brasil, a conexão entre a lei geral que rege as execuções fundadas em título extrajudicial e a lei especial que rege a cobrança judicial da dívida ativa, as particularidades da relação jurídica tributária, bem como, as propostas de alteração legislativa referente a esta matéria, algumas conclusões puderam ser alcançadas com relação à necessidade de garantia do juízo para a defesa do contribuinte executado e à atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal. São elas:

- No Brasil, a garantia do juízo sempre figurou como condição necessária ao recebimento da defesa do devedor em ação de cobrança dos créditos públicos. Mesmo após o advento da Lei nº 11.382/2006, que promoveu uma inversão paradigmática no rito comum das execuções fundadas em título extrajudicial ao permitir a oposição de embargos pelo executado independentemente de garantia (art. 736, do CPC), a grande maioria da doutrina e da jurisprudência manteve o entendimento pela sua exigência nos executivos fiscais, vez que expressamente previsto em lei especial (art. 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80).
- A solução acima apresentada encontra fundamento tanto na Teoria Geral do Direito, que preceitua a prevalência da norma especial sobre a norma geral, quanto nas disposições da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a qual determina que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (art. 2º, § 2º, da LINDB).
- Historicamente, aos embargos à execução fiscal se atribui efeito suspensivo, ainda que diante da ausência de dispositivo legal expresso neste sentido. Tal orientação só veio a ser questionada quando da alteração promovida no ano de 2006 na sistemática do Código de Processo Civil, que na condição de lei geral se aplica subsidiariamente aos executivos fiscais. Passados mais de cinco anos da citada reforma processual, decisões judiciais e argumentações doutrinárias das mais diversas são produzidas, dando sinais de que o consenso ainda está longe de ser alcançado.

- Em uma primeira análise, a resposta para a problemática acima apontada pode estar na própria história das execuções no Brasil, haja vista que, a princípio, no Código de Processo Civil também nada se previu sobre o efeito em que deveriam ser recebidos os embargos, o que de modo algum impediu o seu reconhecimento pelos tribunais nacionais. Assim, lógica semelhante poderia ser agora adaptada à situação dos executivos fiscais.

- Ainda, é possível argumentar que a atribuição de efeito suspensivo aos embargos estaria atrelada e subordinada à exigência de garantia do juízo, por uma questão de harmonia do sistema. Desse modo, havendo regra específica expressa na Lei de Execução Fiscal acerca da obrigatoriedade de constrição patrimonial, não haveria dúvidas da suspensão da execução pelo ajuizamento dos embargos. Pensar o contrário implicaria, para esta corrente, na criação de um sistema híbrido, incompatível com as particularidades da relação processual fiscal.

- Ademais, não obstante a ausência de regra expressa da Lei de Execução Fiscal, tem-se que a suspensividade dos embargos à execução fiscal pode ser aferida a partir da leitura sistemática dos dispositivos da Lei nº 6.830/80, em especial os artigos 18, 19, 21, 24, I, e 32, § 2º, de tal modo que a regulamentação desta matéria não se daria por aplicação subsidiária do Código de Processo Civil.

- De outra parte, tampouco seria possível afirmar que a nova sistemática dos embargos à execução civil serviu apenas para adiantar os atos expropriatórios, pois que a venda antecipada já se encontra regulamentada na legislação processual, sendo cabível apenas em situações excepcionais.

- Visando a defesa processual do Fisco, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional expediu o Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007 propondo que, entre as regras da Lei de Execução Fiscal e as do Código de Processo Civil, devem ser sempre aplicadas aquelas que promovam um tratamento mais favorável à satisfação do crédito público, pois condizente com a finalidade da norma processual tributária. Todavia, restou demonstrado ao longo do texto que o Direito Tributário não tem o

objetivo de proteção da Fazenda Pública, mas do contribuinte, o qual evidentemente assume posição de vulnerabilidade na relação jurídica tributária.

- Para além das respostas legalistas-formais, a questão reclama atenção também no campo axiológico. Nesse sentido, verificou-se que o interesse público nem sempre se sobressai ao interesse individual do contribuinte, mormente quanto aos direitos e garantias fundamentais de qualquer cidadão, sendo que o tratamento isonômico dos interesses em jogo deve ser buscado no processo judicial. No caso, o equilíbrio da relação jurídico tributária está em, por um lado, garantir o interesse do Fisco na arrecadação de tudo o que lhe é atribuído por lei, e, por outro, garantir o interesse do contribuinte de que nada mais do que o determinado por lei será retirado do seu patrimônio.

- De todo modo, não se ignora a importância que as reformas processuais tiveram no campo da execução civil. No entanto, há de se convir que a transposição pura e simples da sistemática do Código de Processo Civil para o âmbito dos executivos fiscais redundaria em um enorme desequilíbrio de forças entre as partes. Vale dizer, no caso dos processos de execução fiscal, seja porque o respectivo título executivo é constituído unilateralmente pelo credor fazendário, seja porque o Estado não se sujeita à prestação de caução e a restituição de valores pagos indevidamente é feita pelo penoso regime dos precatórios, a suspensão dos atos de execução a partir do recebimento dos embargos do devedor é medida que se impõe.

- Por fim, tem-se que não era da intenção do legislador que a reforma processual civil se estendesse também às execuções fiscais, tendo em vista que esta é uma matéria disciplinada em lei própria e a Lei nº 11.382/2006 não foi expressa em revogar ou dispor sobre a relação jurídica regida pela Lei nº 6.830/80, tal qual demandam a Lei Complementar nº 95/1998 e o artigo 2º, parágrafo 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

- Com a pretensão de promover a celeridade e a eficiência nas ações de execução fiscal, diversos anteprojetos de lei propuseram a instituição da penhora administrativa ou da execução fiscal administrativa. O mais recente projeto de lei neste sentido foi elaborado a partir das críticas e ponderações de diversos juristas e

entidades, realizadas por ocasião da Audiência Pública promovida pelo Conselho da Justiça Federal, em Brasília, no ano de 2007, e foi recebido no Congresso Nacional sob nº 5.080/2009.

- De acordo com o Projeto de Lei nº 5.080/2009, ao sujeito passivo são abertas diversas oportunidades para demonstrar resistência à cobrança do crédito tributário que entenda indevido. Essa medida, embora tendente a complexificar a relação processual tributária, podendo inclusive dificultar a compreensão da sistemática do processo pelo devedor, tem o mérito de não exigir de ambas as partes que aguardem um momento já avançado no processo de execução para o levantamento de questões relativas a nulidades absolutas e ao direito material.

- Ainda, o Projeto de Lei nº 5.080/2009 registra um enorme avanço ao dispensar a exigência de garantia tanto para a oposição de embargos à execução, quanto para a concessão de efeito suspensivo da execução fiscal, mas é difícil se imaginar que se alcançará esse momento do processo judicial sem que tenha havido a penhora, até mesmo porque a constrição patrimonial passaria a ser promovida pela autoridade fazendária, em atos ainda pré-judiciais.

- Em uma análise crítica, é inegável que o tratamento atualmente dispensado aos processos de execução fiscal é moroso e ineficiente. Entretanto, este não é um problema exclusivamente de arranjo legislativo ou de política judiciária. Igualmente concorre para este resultado a deficiência estrutural dos órgãos administrativos da Fazenda Pública, de modo que, nem a modificação no regime legal dos executivos fiscais, nem a transferência para o Poder Executivo da atribuição para a realização dos atos executivos tendentes à satisfação do crédito, serão capazes de resolver o problema, a menos que a essas medidas se somem aprimoramentos nas condições materiais e humanas nas procuradorias e varas especializadas.

- Enfim, mesmo se aprovado o Projeto de Lei nº 5.080/2009, as disposições da Lei nº 6.830/80 continuam sendo aplicadas às execuções fiscais dos Estados, por até cinco anos após a publicação da nova lei, e dos Municípios, por prazo indeterminado. Portanto, há que se dizer que a análise empreendida no presente trabalho continuará válida até ulterior revogação da atual Lei de Execuções Fiscais.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de. **Manual da execução**. 13. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010

BARROS, Humberto Gomes de. Execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**. Brasília. Ano XI. n.39. p.4-9. out./dez. 2007.

BARROS, Luiz Celso de. **A nova execução fiscal**: comentários a lei n. 6830/80. São Paulo: Jalovi, 1981.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 6. ed. Brasília: Ed. da UnB, 1995.

BRAMANTE, Ivani Contini. Prerrogativas processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Processo**. São Paulo. v.29. n.117. p.365-83. set./out. 2004

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004,

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Aide, 1989

CANTOARIO, Diego Martinez Fervenza. Considerações sobre o Projeto de Lei 5.080/2009 - A nova Lei de Execução Fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v.18. n.91. p.11-42. mar./abr. 2010

CARRAZZA, Roque Antonio, *apud* NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito**: fisco x contribuinte na arena jurídica, ataque e defesa. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 9ª ed. São Paulo: Dialética, 2011

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil**: execução. Salvador: JusPodivm, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. **Execução civil**. 7ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

FLAKS, Milton. **Comentários à lei de execução fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1981

FERRAZ, Sérgio. Privilégios processuais da Fazenda Pública e princípio da isonomia. **Revista de Direito Público**, São Paulo, vol. 53-54, 1980.

FOLLONI, André. Embargos à execução, necessidade de penhora e efeitos do recebimento: relações entre a Lei n.11.382 e a Lei n.6.830. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.173. p.14-31. fev. 2010.

GOMES, Marcus Lívio. Perspectivas para a execução fiscal no Brasil: execução fiscal judicial x execução fiscal administrativa – qual o melhor caminho? **Revista CEJ**. Brasília. Ano XIII. n.45. p.86-101. abr./jun. 2009.

HORVATH, Estevão. **Lançamento tributário e "autolancamento"**. São Paulo: Dialética, 1997.

LIMA, Iran de. **A dívida ativa em juízo: a execução fiscal na Lei 6.830/80**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984

LIMA, Maria Ednalva de. Inaplicabilidade do artigo 739-A do Código de Processo Civil à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.188. pp.59-69. maio. 2011

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. Embargos à execução fiscal: prazo para interposição e efeito suspensivo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.151. p.49-58. abr. 2008

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. A reforma no CPC e a suspensão da execução fiscal pela oposição dos embargos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.151, pp. 59-66, abr. 2008

MAIA JÚNIOR, Mairan Gonçalves. Considerações críticas sobre o anteprojeto da lei de execução fiscal administrativa. **Revista CEJ**. Brasília. Ano XI. n.38. p.18-21. jul./set. 2007.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. **Curso de Processo Civil, v. 3**. Processo de Execução. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011

MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Direito Processual Tributário Brasileiro:** (administrativo e judicial). 6. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MARQUES, Claudia Lima. Superação das antinomias pelo diálogo das fontes: o modelo brasileiro de coexistência ente o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista da ESMESE**. Aracaju. n.7. pp.15-54. Semestral, 2004. Disponível em: http://www.esmese.com.br/documentos/divulgacao/revistas/revista_07.pdf. Acesso em 20.08.2012.

MARTINS, Vinícius Camargos. A nova execução fiscal. **Revista CEJ**. Brasília. Ano XIV. n. 49. p. 96-100. abr./jun. 2010.

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. **Estudo sobre execuções fiscais no Brasil**. Brasília: Ministério da Justiça, 2007. Disponível em: http://www.cebepej.org.br/pdf/execucoes_fiscais.pdf. Acesso em: 25.08.2012.

MONNERAT, Carlos Fonseca; VERÍSSIMO, Marcos Neves. Da aplicabilidade das inovações trazidas pela Lei 11.382/2006 ao feito executivo fiscal. **Revista de Processo**. São Paulo. v.34. n.173. p.260-83. jul. 2009.

NOGUEIRA, Alberto. **O devido processo legal tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002

_____. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco x contribuinte na arena jurídica, ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Evolução do processo civil brasileiro:** desde as origens ate o advento do novo milênio. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PARREIRA, Alberto; MELO, Danielle; AMARAL, Gustavo. As alterações da lei n.º 11.382 e sua repercussão sobre a Lei de Execuções Fiscais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 143. ago. 2007.

PIRES, Luís Henrique da Costa; LIMA, Alyne Machado Silvério de. A subsistência do efeito suspensivo nos embargos à execução fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.155. p.69-83. ago. 2008.

PITA, Flávia Almeida. A execução fiscal diante da nova disciplina da execução cível. **Revista de Processo**. São Paulo. v.34. n.169. pp.160-195. mar. 2009.

PRUDENTE, Antônio Souza. Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública. **Revista CEJ**. Brasília. v.5. n.13. p.59-72. jan./abr. 2001.

ROCHA FILHO, J. Virgilio Castelo Branco. **Execução fiscal, lei 6.830/80 e títulos executivos extrajudiciais (artigo 586 do C.P.C.)**. São Paulo: LEUD, 1982.

RODRIGUES, Rodrigo Dalcin. Análise da suspensão da execução fiscal sob o prisma dos fatos, da finalidade das leis, da sua aplicação razoável e da coerência do ordenamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.153. p.77-86. jun. 2008.

SANTIAGO, Igor Mauler; BREYNER, Frederico Menezes. Eficácia suspensiva dos embargos à execução fiscal em face do art. 739-A do Código de Processo Civil. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n.145. p.54-69. out. 2007.

SILVA NETO, Francisco de Barros e. A execução fiscal administrativa e o devido processo legal. **Revista de Processo**. São Paulo. v.35. n.187. p.275-83. set. 2010.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Cobrança administrativa do crédito da Fazenda Pública **Revista CEJ**. Brasília. n. 13. p. 59-72. jan./abr. 2001.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 4. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1995.

WAMBIER, Luiz Rodrigues; ALMEIDA, Flavio Renato Correia de; TALAMINI, Eduardo. **Curso avançado de processo civil, volume 2: processo de execução**. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

_____; _____. **Curso avançado de processo civil: volume 2: execução**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

ANEXOS

ANEXO A – Lei nº 6.830/1980.....	127
ANEXO B – Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007.....	137
ANEXO C – Projeto de Lei nº 5.080/2009.....	161
ANEXO D – Exposição de Motivos Interministerial nº 186/2008.....	175

ANEXO A – Lei nº 6.830/1980**Presidência da República**
Subchefia para Assuntos Jurídicos**LEI No 6.830, DE 22 DE SETEMBRO DE 1980.**

Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da
Fazenda Pública, e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA: Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

§ 4º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

§ 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

§ 7º - O Termo de Inscrição e a Certidão de Dívida Ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou eletrônico.

§ 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

§ 9º - O prazo para a cobrança das contribuições previdenciárias continua a ser o estabelecido no artigo 144 da Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

§ 1º - Ressalvado o disposto no artigo 31, o síndico, o comissário, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de falência, concordata, liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

§ 3º - Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º deste artigo, poderão nomear bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida. Os bens dos responsáveis ficarão, porém, sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

§ 4º - Aplica-se à Dívida Ativa da Fazenda Pública de natureza não tributária o disposto nos artigos 186 e 188 a 192 do Código Tributário Nacional.

Art. 5º - A competência para processar e julgar a execução da Dívida Ativa da Fazenda Pública exclui a de qualquer outro Juízo, inclusive o da falência, da concordata, da liquidação, da insolvência ou do inventário.

Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

§ 3º - A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial.

§ 4º - O valor da causa será o da dívida constante da certidão, com os encargos legais.

Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança;

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.

Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterá, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.

§ 1º - O executado ausente do País será citado por edital, com prazo de 60 (sessenta) dias.

§ 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição.

Art. 9º - Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:

I - efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;

II - oferecer fiança bancária;

III - nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou

IV - indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

§ 1º - O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

§ 2º - Juntar-se-á aos autos a prova do depósito, da fiança bancária ou da penhora dos bens do executado ou de terceiros.

§ 3º - A garantia da execução, por meio de depósito em dinheiro ou fiança bancária, produz os mesmos efeitos da penhora.

§ 4º - Somente o depósito em dinheiro, na forma do artigo 32, faz cessar a responsabilidade pela atualização monetária e juros de mora.

§ 5º - A fiança bancária prevista no inciso II obedecerá às condições pré-estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional.

§ 6º - O executado poderá pagar parcela da dívida, que julgar incontroversa, e garantir a execução do saldo devedor.

Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

Art. 12 - Na execução fiscal, far-se-á a intimação da penhora ao executado, mediante publicação, no órgão oficial, do ato de juntada do termo ou do auto de penhora.

§ 1º - Nas Comarcas do interior dos Estados, a intimação poderá ser feita pela remessa de cópia do termo ou do auto de penhora, pelo correio, na forma estabelecida no artigo 8º, incisos I e II, para a citação.

§ 2º - Se a penhora recair sobre imóvel, far-se-á a intimação ao cônjuge, observadas as normas previstas para a citação.

§ 3º - Far-se-á a intimação da penhora pessoalmente ao executado se, na citação feita pelo correio, o aviso de recepção não contiver a assinatura do próprio executado, ou de seu representante legal.

Art. 13 - O termo ou auto de penhora conterá, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavrar.

§ 1º - Impugnada a avaliação, pelo executado, ou pela Fazenda Pública, antes de publicado o edital de leilão, o Juiz, ouvida a outra parte, nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados.

§ 2º - Se não houver, na Comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada a critério do Juiz.

§ 3º - Apresentado o laudo, o Juiz decidirá de plano sobre a avaliação.

Art. 14 - O Oficial de Justiça entregará contrafé e cópia do termo ou do auto de penhora ou arresto, com a ordem de registro de que trata o artigo 7º, inciso IV:

I - no Ofício próprio, se o bem for imóvel ou a ele equiparado;

II - na repartição competente para emissão de certificado de registro, se for veículo;

III - na Junta Comercial, na Bolsa de Valores, e na sociedade comercial, se forem ações, debênture, parte beneficiária, cota ou qualquer outro título, crédito ou direito societário nominativo.

Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz:

I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro ou fiança bancária; e

II - à Fazenda Pública, a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente.

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.

Art. 17 - Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

Art. 18 - Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução.

Art. 19 - Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:

I - remir o bem, se a garantia for real; ou

II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Dívida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

Art. 20 - Na execução por carta, os embargos do executado serão oferecidos no Juízo deprecado, que os remeterá ao Juízo deprecante, para instrução e julgamento.

Parágrafo Único - Quando os embargos tiverem por objeto vícios ou irregularidades de atos do próprio Juízo deprecado, caber-lhe-á unicamente o julgamento dessa matéria.

Art. 21 - Na hipótese de alienação antecipada dos bens penhorados, o produto será depositado em garantia da execução, nos termos previstos no artigo 9º, inciso I.

Art. 22 - A arrematação será precedida de edital, afixado no local de costume, na sede do Juízo, e publicado em resumo, uma só vez, gratuitamente, como expediente judiciário, no órgão oficial.

§ 1º - O prazo entre as datas de publicação do edital e do leilão não poderá ser superior a 30 (trinta), nem inferior a 10 (dez) dias.

§ 2º - O representante judicial da Fazenda Pública, será intimado, pessoalmente, da realização do leilão, com a antecedência prevista no parágrafo anterior.

Art. 23 - A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º - A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º - Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital.

Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo Único - Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.

Art. 25 - Na execução fiscal, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo Único - A intimação de que trata este artigo poderá ser feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, pelo cartório ou secretaria.

Art. 26 - Se, antes da decisão de primeira instância, a inscrição de Dívida Ativa for, a qualquer título, cancelada, a execução fiscal será extinta, sem qualquer ônus para as partes.

Art. 27 - As publicações de atos processuais poderão ser feitas resumidamente ou reunir num só texto os de diferentes processos.

Parágrafo Único - As publicações farão sempre referência ao número do processo no respectivo Juízo e ao número da correspondente inscrição de Dívida Ativa, bem como ao nome das partes e de seus advogados, suficientes para a sua identificação.

Art. 28 - O Juiz, a requerimento das partes, poderá, por conveniência da unidade da garantia da execução, ordenar a reunião de processos contra o mesmo devedor.

Parágrafo Único - Na hipótese deste artigo, os processos serão redistribuídos ao Juízo da primeira distribuição.

Art. 29 - A cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública não é sujeita a concurso de credores ou habilitação em falência, concordata, liquidação, inventário ou arrolamento

Parágrafo Único - O concurso de preferência somente se verifica entre pessoas jurídicas de direito público, na seguinte ordem:

I - União e suas autarquias;

II - Estados, Distrito Federal e Territórios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata;

III - Municípios e suas autarquias, conjuntamente e pro rata.

Art. 30 - Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Art. 31 - Nos processos de falência, concordata, liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a prova de quitação da Dívida Ativa ou a concordância da Fazenda Pública.

Art. 32 - Os depósitos judiciais em dinheiro serão obrigatoriamente feitos:

I - na Caixa Econômica Federal, de acordo com o Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, quando relacionados com a execução fiscal proposta pela União ou suas autarquias;

II - na Caixa Econômica ou no banco oficial da unidade federativa ou, à sua falta, na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pelo Estado, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias.

§ 1º - Os depósitos de que trata este artigo estão sujeitos à atualização monetária, segundo os índices estabelecidos para os débitos tributários federais.

§ 2º - Após o trânsito em julgado da decisão, o depósito, monetariamente atualizado, será devolvido ao depositante ou entregue à Fazenda Pública, mediante ordem do Juízo competente.

Art. 33 - O Juízo, do Ofício, comunicará à repartição competente da Fazenda Pública, para fins de averbação no Registro da Dívida Ativa, a decisão final, transitada em julgado, que der por improcedente a execução, total ou parcialmente.

Art. 34 - Das sentenças de primeira instância proferidas em execuções de valor igual ou inferior a 50 (cinquenta) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, só se admitirão embargos infringentes e de declaração.

§ 1º - Para os efeitos deste artigo considerar-se-á o valor da dívida monetariamente atualizado e acrescido de multa e juros de mora e de mais encargos legais, na data da distribuição.

§ 2º - Os embargos infringentes, instruídos, ou não, com documentos novos, serão deduzidos, no prazo de 10 (dez) dias perante o mesmo Juízo, em petição fundamentada.

§ 3º - Ouvido o embargado, no prazo de 10 (dez) dias, serão os autos conclusos ao Juiz, que, dentro de 20 (vinte) dias, os rejeitará ou reformará a sentença.

Art. 35 - Nos processos regulados por esta Lei, poderá ser dispensada a audiência de revisor, no julgamento das apelações.

Art. 36 - Compete à Fazenda Pública baixar normas sobre o recolhimento da Dívida Ativa respectiva, em Juízo ou fora dele, e aprovar, inclusive, os modelos de documentos de arrecadação.

Art. 37 - O Auxiliar de Justiça que, por ação ou omissão, culposa ou dolosa, prejudicar a execução, será responsabilizado, civil, penal e administrativamente.

Parágrafo Único - O Oficial de Justiça deverá efetuar, em 10 (dez) dias, as diligências que lhe forem ordenadas, salvo motivo de força maior devidamente justificado perante o Juízo.

Art. 38 - A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Parágrafo Único - A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

Art. 39 - A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independerá de preparo ou de prévio depósito.

Parágrafo Único - Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária.

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. [\(Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004\)](#)

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. [\(Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009\)](#)

Art. 41 - O processo administrativo correspondente à inscrição de Dívida Ativa, à execução fiscal ou à ação proposta contra a Fazenda Pública será mantido na repartição competente, dele se extraindo as cópias autenticadas ou certidões, que forem requeridas pelas partes ou requisitadas pelo Juiz ou pelo Ministério Público.

Parágrafo Único - Mediante requisição do Juiz à repartição competente, com dia e hora previamente marcados, poderá o processo administrativo ser exibido na sede do Juízo, pelo funcionário para esse fim designado, lavrando o serventuário termo da ocorrência, com indicação, se for o caso, das peças a serem trasladadas.

Art. 42 - Revogadas as disposições em contrário, esta Lei entrará em vigor 90 (noventa) dias após a data de sua publicação.

Brasília, 22 de setembro de 1980; 159º da Independência e 92º da República.

JOÃO

Ibrahim

Ernane

Hélio Beltrão

FIGUEIREDO

Abi-Ackel

Galvêas

Este texto não substitui o publicado no D.O.U de 24.9.1980

ANEXO B – Parecer/PGFN/CRJ nº 1.732/2007

MINISTÉRIO DA FAZENDA

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

PARECER/PGFN/CRJ/Nº. 1732/2007

Execução Fiscal. Alterações na execução fiscal
ocorridas em virtude das recentes reformas processuais.

O presente Parecer corresponde a estudo realizado sobre as reformas processuais que se operaram em virtude da edição das Leis 11.187/2005 (regime dos agravos), 11.276/2006, 11.277/2006, 11.280/2006, 11.382/2006 (regime da execução de títulos extrajudiciais). Voltamos nossa atenção à identificação de pontos de contato entre as alterações processuais e a Lei de Execução Fiscal³⁹⁸ (Lei n. 6.830/80), no intuito de conferir aos Procuradores da Fazenda Nacional subsídios para a defesa da União em juízo.³⁹⁹

³⁹⁸ Doravante denominada simplesmente “LEF”.

³⁹⁹ Há de ser feita uma justa referência ao importante auxílio realizado pelo Procurador Rodrigo Pereira de Mello que, de forma minuciosa e atenta, fez indispensáveis críticas, em grande parte acolhidas, ao presente parecer.

2. Cumpre assinalar, porém, que a doutrina encontra-se ainda bastante imatura sobre a interpretação das alterações das leis processuais, razão pela qual as considerações aqui traçadas constituem uma primeira impressão, com o maior respaldo doutrinário possível, da nova legislação. A jurisprudência, contudo, com o julgamento dos casos concretos que serão apresentados ao Poder Judiciário, dará os verdadeiros contornos dos institutos criados e alterados.

3. Por outro lado, não se pretende com esse estudo um aprofundamento nas peculiaridades da reforma processual, mas tão só proceder a um cotejo entre o CPC e a LEF, no intuito de identificar quais os principais pontos da reforma que podem ser aproveitados pela Fazenda Nacional na efetivação de seu crédito.

1. Da aplicação das reformas processuais à Lei de Execução Fiscal

4. Em uma leitura apressada da disciplina da LEF e da organização normativa em que a mesma se insere, poderia o intérprete ser conduzido a uma equivocada interpretação de que, por se tratar de lei especial, nenhuma alteração produzida no sistema do processo de execução do CPC a afetaria. Contudo, tal análise se afigura completamente equivocada.

5. Sim, pois é a própria LEF que disciplina, logo em seu art. 1º, que as normas do CPC hão de ser aplicadas na execução fiscal subsidiariamente. Ou seja, sempre que não houver regulamentação específica sobre certo tema na LEF, deve o aplicador do direito buscar a normatização codificada para preencher tal lacuna. Vejamos a dicção normativa:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

6. Assim sendo, fica evidente que, antes mesmo das reformas processuais, deveria o intérprete se socorrer das disposições do CPC, como meio legislativo supletivo, conferindo-se, pois, uma disciplina exauriente à execução fiscal.

7. Sob esse prisma devemos interpretar as reformas processuais, porquanto o CPC continua tendo aplicação subsidiária à LEF, devendo ser utilizado supletivamente. Desta forma, em regra, todas as inovações que foram implementadas terão plena aplicação às execuções fiscais, desde que esta Lei não tenha disciplina específica sobre o tema.

8. Afirmamos que essa linha de raciocínio será seguida nesse trabalho (com nítido propósito prático e imediato), porquanto, conforme será perfilhado no último tópico, pensamos que todas as regras do CPC que, não obstante tratamento expresso da LEF, forem mais benéficas à efetivação do crédito da Fazenda Nacional, devem ser aproveitadas pela execução fiscal, com supedâneo na “Teoria do Diálogo das Fontes”, bastante trabalhada no Direito do Consumidor.

9. Com efeito, passemos à análise objetiva e finalística das repercussões das reformas processuais na LEF, no intuito de conferir um norte aos Procuradores da Fazenda Nacional para sua atuação em juízo.

2. Dos embargos à execução

10. Começamos nossas observações em um ponto reputado de magna importância para a atuação da Fazenda Nacional, qual seja, a disciplina dos embargos à execução.

2.1 Necessidade de penhora e efeito suspensivo

11. Analisando a nova sistemática desta ação incidental utilizada como defesa no processo de execução de títulos executivos extrajudiciais, verificamos que, atualmente, no regime do CPC, seu ajuizamento prescinde da realização de penhora. Assim, uma vez realizada a citação, terá o executado, nos termos do art. 736 e 738 do CPC, o prazo de 15 dias para apresentar embargos à execução, independentemente da realização de penhora, depósito ou caução.⁴⁰⁰

12. Por outro lado, uma vez apresentados os embargos, não ficará o processo de execução suspenso, como ocorria no sistema anterior, tendo regular processamento, inclusive com a prática de atos de expropriação do patrimônio do devedor. Pode ocorrer, contudo, que, em virtude das peculiaridades do caso concreto, o magistrado conceda o efeito suspensivo aos embargos à execução. A inovação, portanto, consiste no fato de que o efeito suspensivo referido não decorre diretamente do ajuizamento dos embargos (*ex lege*), mas sim de ato do juiz (*ope iudicis*). Passamos a transcrever os dispositivos do CPC:

“Art. 739-A. **Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.**

§ 1º **O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos** quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

§ 2º A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram.

§ 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º - omissis -

§ 6º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens.”

⁴⁰⁰ Conforme será exposto, porém, o efeito suspensivo dos embargos só poderá ser conferido posteriormente à garantia do juízo, nos termos do art. 739-A, §§1º e 6º, do CPC.

13. Trata-se, portanto, de relevante alteração, na medida em que intentou o legislador conferir maior celeridade ao processo de execução, conferindo ainda mais credibilidade àquele que ostenta um título executivo. Ratificando o quanto aqui articulado, pertinentes são as considerações de Rodrigo Mazzei:

Após a sua concessão, os reflexos do efeito suspensivo provocado serão exportados apenas para as medidas executivas posteriores aos atos relativos à penhora e à avaliação (§6º do art. 739-A), ou seja, a suspensividade somente alcançará os atos de expropriação (arts. 685 e 647).⁴⁰¹₄₀₂

14. Pois bem, voltando a atenção à LEF, percebemos que, apesar de possuir tratamento específico sobre a necessidade de penhora para a apresentação dos embargos à execução, nada disciplina a respeito do efeito suspensivo de tais embargos. Assim vem previsto no art. 16 da LEF:

“Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

§ 3º - Não será admitida reconvenção, nem compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimentos, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.” (grifo nosso)

15. Diante de tal cenário normativo, podemos concluir que, em face da disciplina expressa da LEF, **ainda persiste na execução fiscal a necessidade de garantia do juízo para apresentação dos embargos à execução**, contudo, uma vez ajuizados, **não possuem o condão de suspender os atos executivos imediatamente**, dependendo para tal de decisão expressa do juiz a respeito, nos termos do CPC.

16. A consequência imediata dessa interpretação é a exigência de constrição patrimonial para que o devedor possa se defender através dos embargos, ao passo em que os atos de expropriação serão efetivados independentemente do respectivo julgamento de tal “defesa”, salvo se atribuído efeito suspensivo pelo magistrado, nos termos do art. 739-A, §1º, do CPC. Aqui se afigura um dos mais importantes escopos do legislador: uma execução de resultados.

⁴⁰¹ NEVES, Daniel Amorim Assumpção *et al. Reforma do CPC 2: nova sistemática processual civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 507.

⁴⁰² A contrário sensu, caso não seja deferida a suspensão do processo, serão realizados amplamente os atos de expropriação.

2.2 Execução fiscal provisória

17. Devemos consignar, por relevante, que, partindo de tais premissas, é de se aplicar à execução fiscal também a regra insculpida no art. 587 do CPC, o que implicará transformar a execução fiscal em “execução provisória”, caso os embargos à execução sejam recebidos no efeito suspensivo.⁴⁰³ Assim dispõe o artigo:

Art. 587. É definitiva a execução fundada em título extrajudicial; é provisória enquanto pendente apelação da sentença de improcedência dos embargos do executado, quando recebidos com efeito suspensivo (art. 739).⁴⁰⁴

18. Com efeito, deverá a Fazenda Nacional respeitar todos os ditames da execução provisória, atualmente disciplinados no art. 475-O do CPC, quando os embargos à execução forem recebidos no efeito suspensivo, enquanto pendente apelação interposta contra a respectiva sentença.

19. Não se pode deixar de mencionar, contudo, que a interpretação doutrinária e jurisprudencial que se conferia à situação ora tratada era completamente diversa. Isso porque, nos termos do art. 520, V, do CPC, apelação interposta contra sentença que julga improcedentes os embargos à execução é recebida apenas no efeito devolutivo, fazendo com que o processo de execução retome o seu curso. Se, quando ajuizados os embargos, a execução era definitiva, com o seu julgamento a execução prosseguirá como definitiva, não obstante pendente de julgamento o recurso de apelação. Ou seja, poderia o exequente praticar todos os atos de expropriação do patrimônio do devedor, ainda antes do término da discussão nos embargos.

20. Tal entendimento vem consagrado na súmula 317 do STJ, nos seguintes termos: *“É definitiva a execução de título extrajudicial, ainda que pendente apelação contra sentença que julgue improcedentes os embargos.”*

21. Parece-nos evidente, pois, que o regime anterior à reforma era mais benéfico à Fazenda Nacional, porquanto possibilitava o prosseguimento da execução fiscal como definitiva e não provisória, nos termos acima expostos. Resta-nos aguardar os contornos que a jurisprudência vai conferir à situação.

2.3 Conteúdo dos embargos

22. Outra peculiaridade dos embargos do devedor que deve ser observada na execução fiscal diz respeito ao conteúdo dessa “defesa”. Isso porque, conforme disciplina o §5º do art. 739-A do CPC, quando o executado alegar em seu benefício o excesso de execução, deverá declinar, especificamente, qual o montante que entende ser devido, apresentando memória de cálculo, a fim de que possa o executivo fiscal prosseguir em relação à parcela incontroversa da dívida.

⁴⁰³ Trata-se de um ônus a ser arcado pela Fazenda Nacional, diante da possibilidade dos embargos à execução não terem efeito suspensivo.

⁴⁰⁴ Perceba-se que esse regramento altera a sistemática da execução provisória no ordenamento nacional, porquanto, até antes da reforma, não existia execução provisória de título executivo extrajudicial.

§ 5º Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

23. Caso assim não proceda o executado, conforme explícito no dispositivo legal, os embargos, tratando apenas do excesso de execução, deverão ser liminarmente rejeitados ou, caso tenha em seu bojo capítulos diversos do excesso de execução, deverá ser inadmitido tal fundamento.

2.4 Embargos meramente protelatórios

24. O legislador, em diversa passagem da reforma, demonstra ainda mais impaciência com os embargos ajuizados com finalidade meramente protelatória. Repetindo a possibilidade de aplicação do art. 330 do CPC nessa demanda incidental (julgamento antecipado da lide), consigna que o juiz poderá aplicar multa de até 20% ao executado que assim proceder.

“Art. 740. Recebidos os embargos, será o exequente ouvido no prazo de 15 (quinze) dias; a seguir, o juiz julgará imediatamente o pedido (art. 330) ou designará audiência de conciliação, instrução e julgamento, proferindo sentença no prazo de 10 (dez) dias.

***Parágrafo único. No caso de embargos manifestamente protelatórios, o juiz imporá, em favor do exequente, multa ao embargante em valor não superior a 20% (vinte por cento) do valor em execução.**” (grifo nosso)*

25. Nesse diapasão, podemos consignar que os Procuradores de Fazenda Nacional podem requerer nas execuções fiscais em que os embargos possuam nitidamente o caráter protelatório a aplicação de tal regramento.

2.5 A sentença liminar⁴⁰⁵

26. Alteração de relevo também podemos identificar no art. 285-A do CPC, segundo o qual poderá o magistrado, nas demandas em que não seja necessária dilação probatória, julgar desde logo **improcedente a demanda**, se no juízo já houver sentença de total improcedência em outros casos idênticos. Vejamos a dicção do CPC:

*“Art. 285-A. Quando a matéria controvertida for unicamente de direito e no juízo já houver sido proferida **sentença de total improcedência** em outros casos idênticos, poderá ser dispensada a citação e proferida sentença, reproduzindo-se o teor da anteriormente prolatada.*

⁴⁰⁵ Liminar significa **inicial**, não obstante a incorreta utilização de tal vocábulo na praxe forense.

§ 1º Se o autor apelar, é facultado ao juiz decidir, no prazo de 5 (cinco) dias, não manter a sentença e determinar o prosseguimento da ação.

§ 2º Caso seja mantida a sentença, será ordenada a citação do réu para responder ao recurso.”

27. Pensando nos embargos à execução, verificamos que é plenamente aplicável a tal demanda o dispositivo citado, podendo o magistrado, quando o executado apresentar em sua defesa argumentos já rechaçados em outros processos similares, de pronto julgar improcedente o processo incidental proposto pelo executado.

28. Devemos ressaltar que essa postura só tem a beneficiar a Fazenda Nacional, porquanto o dispositivo legal só poderá ser aplicado para julgar improcedente a demanda (no caso, os embargos à execução fiscal), jamais para reconhecer sua procedência, sob pena de nítida malfeição ao devido processo legal e à ampla defesa.

29. Sendo assim, devemos postular, nos autos da própria execução fiscal, que o magistrado dessa forma proceda naquelas demandas em que há uma similitude de defesas dos réus que são reiteradamente rechaçadas pelo Poder Judiciário⁴⁰⁶. Aplicando-se o dispositivo, os embargos à execução serão liminarmente indeferidos, sem sequer ser a Fazenda Nacional intimada, nos termos do art. 17 da LEF, para apresentar impugnação.⁴⁰⁷

3. Possibilidade de alienação por iniciativa particular

30. Diversa alteração, que pode facilitar bastante a efetivação dos créditos no processo executivo, foi a previsão da possibilidade do credor tomar a iniciativa para alienar os bens penhorados, não ficando mais na dependência da, em regra, inexitosa realização de hasta pública.

31. Assim, não optando a Fazenda Nacional pela adjudicação dos bens, direito conferido no art. 24 da LEF⁴⁰⁸, poderá ser pleiteada a alienação por iniciativa particular, seja através do próprio procurador que atua no feito, seja mediante corretor credenciado perante a autoridade judiciária. Nesses termos, o CPC:

Art. 685-C. Não realizada a adjudicação dos bens penhorados, o exequente poderá requerer sejam eles alienados por sua própria iniciativa ou por intermédio de corretor credenciado perante a autoridade judiciária.

⁴⁰⁶ Questões como a arguição de inconstitucionalidade da taxa SELIC, ilegalidade do encargo legal previsto no DL 1.025/69 e efeito confiscatório da multa tributária serão matérias de possível incidência da regra.

⁴⁰⁷ Quanto à disciplina do art. 17 da LEF, pensamos que seu regramento não afasta a aplicação do art. 285-A do CPC, porquanto se aplica aos embargos à execução fiscal a disciplina do indeferimento da petição inicial prevista no art. 295 do CPC. Como o art. 285-A do mesmo diploma apenas consagra mais uma hipótese de indeferimento da petição inicial, não há porque afastar sua aplicação.

⁴⁰⁸ Nem realizada a adjudicação por um dos legitimados previstos nos §§ 2º e 4º do art. 685-A do CPC.

§ 1º O juiz fixará o prazo em que a alienação deve ser efetivada, a forma de publicidade, o preço mínimo⁴⁰⁹ (art. 680), as condições de pagamento e as garantias, bem como, se for o caso, a comissão de corretagem.

§ 2º A alienação será formalizada por termo nos autos, assinado pelo juiz, pelo exequente, pelo adquirente e, se for presente, pelo executado, expedindo-se carta de alienação do imóvel para o devido registro imobiliário, ou, se bem móvel, mandado de entrega ao adquirente.

§ 3º Os Tribunais poderão expedir provimentos detalhando o procedimento da alienação prevista neste artigo, inclusive com o concurso de meios eletrônicos, e dispondo sobre o credenciamento dos corretores, os quais deverão estar em exercício profissional por não menos de 5 (cinco) anos.

32. Não visualizamos aqui qualquer impedimento para que a Fazenda Nacional se utilize desse expediente para efetivar seus títulos executivos, porquanto a alienação por iniciativa particular constitui um instituto novo, não regulado pela LEF e também por essa não vedado. Com efeito, em tese, podem os Procuradores da Fazenda Nacional, diante de situação apropriada para tal, pleitear a utilização dessa forma de expropriação de bens.⁴¹⁰

33. É bem verdade que, em algumas hipóteses, necessário será certo dispêndio pecuniário para se efetivar a alienação “particular”, seja na realização de publicidade ou na contratação de corretores. Nesses casos, reputamos essencial uma regulamentação a ser expedida pela PGFN sobre os procedimentos a serem adotados, consignando, entretanto, que tudo o que for gasto com a alienação do bem, desde que previsto no programa previamente aprovado pelo juiz (art. 685-C, §1º, do CPC), poderá ser cobrado do executado, inclusive subtraindo tais custas do valor da coisa vendida.

34. Trata-se, portanto, de uma “norma de eficácia limitada para os Procuradores da Fazenda Nacional”, quando for essencial a prática de atos que importem a assunção de qualquer ônus para a União, porquanto imprescindível uma regulamentação da PGFN.

4. Possibilidade de indicação dos bens na inicial

35. É possível, atualmente, que o Exequente, já na sua petição inicial, forneça ao juiz a relação dos bens que pretende sejam penhorados, não sendo necessário aguardar a iniciativa do executado. Assim, segundo o art. 652 do CPC, caso o executado não pague a dívida em 3 dias (lembramos que antes o prazo era de 24h), o oficial de justiça procederá à penhora de seus bens, seguindo a relação indicada pelo credor. Vejamos a redação legal:

⁴⁰⁹ A doutrina vem entendendo que a alienação por iniciativa particular não poderá ser feita por valor inferior à avaliação, tendo em vista que o dispositivo faz expressa referência ao art. 680 do CPC.

⁴¹⁰ Um exemplo que imaginamos seria a possibilidade do Procurador conhecer pessoa na cidade que tenha interesse em adquirir o bem objeto da penhora e o conduzir ao magistrado a fim de que, preenchidos todos os requisitos para a alienação, a mesma seja realizada e honrado o crédito da Fazenda Nacional.

Art. 652. O executado será citado para, no prazo de 3 (três) dias, efetuar o pagamento da dívida.

§ 1º Não efetuado o pagamento, munido da segunda via do mandado, o oficial de justiça procederá de imediato à penhora de bens e a sua avaliação, lavrando-se o respectivo auto e de tais atos intimando, na mesma oportunidade, o executado.

§ 2º O credor poderá, na inicial da execução, indicar bens a serem penhorados (art. 655).

§ 3º O juiz poderá, de ofício ou a requerimento do exequente, determinar, a qualquer tempo, a intimação do executado para indicar bens passíveis de penhora.

§ 4º A intimação do executado far-se-á na pessoa de seu advogado; não o tendo, será intimado pessoalmente.

§ 5º Se não localizar o executado para intimá-lo da penhora, o oficial certificará detalhadamente as diligências realizadas, caso em que o juiz poderá dispensar a intimação ou determinará novas diligências.

36. Considere-se, contudo, que a LEF possui regramento específico sobre o tema, expondo em seu art. 8º, em termos parecidos com os que eram antes disciplinados pelo CPC, que o executado deverá pagar ou garantir a execução. Vejamos:

*“Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, **ou garantir a execução**, observadas as seguintes normas:” (grifo nosso)*

37. Essa disposição normativa nos conduz à idéia de que o executado, no executivo fiscal, ainda possui a prerrogativa de indicar os bens a serem penhorados, antes que o credor o faça. Tal entendimento é ratificado pela redação do art. 10 da LEF que expõe:

“Art. 10 - Não ocorrendo o pagamento, nem a garantia da execução de que trata o artigo 9º, a penhora poderá recair em qualquer bem do executado, exceto os que a lei declare absolutamente impenhoráveis.”

38. Contudo, ao nosso entender, fazendo uma interpretação conjunta da LEF e do CPC, parece-nos que nada impede que a Fazenda Pública, já na sua petição inicial⁴¹¹, forneça ao magistrado a relação de bens que pretende ver penhorados. Caso o executado não ofereça outros bens em garantia, deverá ser considerada pelo magistrado a lista apresentada

⁴¹¹ Leia-se: em petição avulsa, antes da citação, tendo em vista a utilização pela Fazenda Nacional da petição inicial eletrônica.

pela Exequente⁴¹², sem prejuízo da aplicação do art. 10 da LEF, na hipótese de nenhum dos litigantes apresentarem bens.⁴¹³

39. Tal postura, inclusive, constitui mais uma forma de coerção para que o executado indique bens idôneos à penhora, tendo em vista que seus bens já foram listados no processo e serão, no seu silêncio, penhorados.

40. Não se desconhece, contudo, que, infelizmente, na maioria dos casos, não dispõe a Fazenda Nacional da relação dos bens do executado, impedindo a prática acima sugerida. Todavia, caso tal situação ocorra, nada impede que nos utilizemos da novel redação conferida ao art. 600, IV, do CPC, que estipula o prazo de 5 dias para que o executado apresente bens, sob pena de incidência da multa de até 20%, prevista no art. 601 do mesmo Diploma. Assim expõem os artigos:

“Art. 600. Considera-se atentatório à dignidade da Justiça o ato do executado que:

I - omissis -

II - omissis -

III - omissis -

IV - intimado, não indica ao juiz, em 5 (cinco) dias, quais são e onde se encontram os bens sujeitos à penhora e seus respectivos valores.

Art. 601. Nos casos previstos no artigo anterior, o devedor incidirá em multa fixada pelo juiz, em montante não superior a 20% (vinte por cento) do valor atualizado do débito em execução, sem prejuízo de outras sanções de natureza processual ou material, multa essa que reverterá em proveito do credor, exigível na própria execução.

Parágrafo único. O juiz relevará a pena, se o devedor se comprometer a não mais praticar qualquer dos atos definidos no artigo antecedente e der fiador idôneo, que responda ao credor pela dívida principal, juros, despesas e honorários advocatícios.”

41. E mais, nos termos do §4º do art. 652 do CPC, o executado será intimado na pessoa de seu advogado, caso já esteja constituído nos autos. Se o patrono, porém, não tiver sido ainda constituído, a intimação terá de ser feita na pessoa do executado.

42. Uma peculiaridade há na necessidade de intimação: caso o magistrado entenda que, pelas diligências efetuadas pelo oficial de justiça, o executado já possui ciência da ocorrência da penhora, essa intimação poderá ser dispensada, expondo o juiz a data em que

⁴¹² Deve-se incentivar a utilização desse expediente, especialmente em relação aos grandes devedores, tendo em vista o acompanhamento singularizado desenvolvido pela Fazenda Nacional em tais casos.

⁴¹³ Cumpre-nos observar que, em relação à União, suas autarquias e fundações públicas, já era possível a indicação de bens juntamente com a petição inicial, nos termos do art. 53 da Lei 8.212/91.

se considera feita a cientificação, momento em que iniciará o prazo para embargos⁴¹⁴. Assim dispõem os parágrafos do art. 652:

“§ 4º A intimação do executado far-se-á na pessoa de seu advogado; não o tendo, será intimado pessoalmente.

*§ 5º Se não localizar o executado para intimá-lo da penhora, o oficial certificará detalhadamente as diligências realizadas, **caso em que o juiz poderá dispensar a intimação** ou determinará novas diligências.” (grifo nosso)*

43. A aplicação de tal regramento a execução fiscal constitui, efetivamente, uma postura de vanguarda na efetivação dos créditos fiscais, devendo os Procuradores da Fazenda Nacional postular a observância de tais ditames.

5. Averbação premonitória

44. No regime atual do CPC, é possível que o credor com um título executivo, no ato da distribuição da execução fiscal, obtenha certidão comprobatória do ajuizamento da execução e a averbe junto aos registros de bens, a fim de evitar a alienação do patrimônio pelo devedor, em detrimento dos credores.

45. A norma visa, nitidamente, afastar os atos praticados em fraude à execução, garantindo presunção de conhecimento da pendência judicial a terceiros que, eventualmente, pretendam adquirir o bem que possui em seu registro uma averbação. Nesses termos, o CPC:

“Art. 615-A. O exequente poderá, no ato da distribuição, obter certidão comprobatória do ajuizamento da execução, com identificação das partes e valor da causa, para fins de averbação no registro de imóveis, registro de veículos ou registro de outros bens sujeitos à penhora ou arresto.

§ 1º O exequente deverá comunicar ao juízo as averbações efetivadas, no prazo de 10 (dez) dias de sua concretização.

§ 2º Formalizada penhora sobre bens suficientes para cobrir o valor da dívida, será determinado o cancelamento das averbações de que trata este artigo relativas àqueles que não tenham sido penhorados.

§ 3º Presume-se em fraude à execução a alienação ou oneração de bens efetuada após a averbação (art. 593).

§ 4º O exequente que promover averbação manifestamente indevida indenizará a parte contrária, nos termos do § 2º do art. 18 desta Lei, processando-se o incidente em autos apartados.

§ 5º Os tribunais poderão expedir instruções sobre o cumprimento deste artigo.”

⁴¹⁴ Afinal, o executado já foi citado no processo de execução e tem plena ciência de que a constrição patrimonial irá ocorrer.

46. É bem verdade que, na seara tributária, existe um regramento específico sobre a fraude à execução, insculpido no art. 185 do CTN, prevendo a configuração desse fenômeno jurídico a partir da inscrição do débito em dívida ativa. Assim dispõe o artigo:

“Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

47. Consigne-se, ainda, que o art. 185-A do CTN, disciplina a possibilidade do magistrado determinar a realização de averbações cujo objetivo se assemelha àquele buscado pelo art. 615-A do CPC, caso o devedor não pague nem apresente bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, nos seguintes termos:

“Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.

§ 1º A indisponibilidade de que trata o caput deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite.

§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o caput deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido.”

48. À primeira vista, diante de tal arcabouço legislativo tributário, poderíamos pensar que o regramento processual trazido pela reforma do CPC é absolutamente inócuo à execução fiscal, porquanto a mera inscrição em dívida ativa já seria suficiente para configurar a fraude à execução.

49. Contudo, em nossa percepção, a situação não é assim tão simples. Isso porque a jurisprudência do STJ, diante da redação revogada do art. 185 do CTN⁴¹⁵, vinha

⁴¹⁵ REDAÇÃO REVOGADA: **Art. 185.** Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa **em fase de execução.** **Parágrafo único.** O disposto

entendendo não estar configurada a presunção absoluta para conhecimento de terceiros para incidência do instituto da fraude à execução, senão quando houvesse averbação da constrição judicial junto ao registro do bem. Nesse sentido, vejamos o informativo 211 (período: 31 de maio a 4 de junho de 2004) do STJ, vazado nos seguintes termos:

“FRAUDE. EXECUÇÃO. CITAÇÃO. DEVEDOR. REGISTRO. PENHORA. No processo de execução fiscal, após a citação do devedor em débito com a Fazenda Pública é que se pode presumir que seja fraudulenta a alienação de bens, não sendo suficiente para tanto a inscrição regular do crédito tributário na dívida ativa (art. 185 do CTN). Anote-se, também, ser imprescindível para a configuração da fraude que haja registro da penhora ou que o exequente prove que o adquirente sabia da existência da ação. Precedentes citados: EREsp 40.224-SP, DJ 28/2/2000, e EREsp 31.321-SP, DJ 16/11/1999. [REsp 460.786-MA](#), Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 3/6/2004.”

50. Com a mesma interpretação, vejamos recente julgado do Colendo Tribunal:

TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DE TERCEIRO - EXECUÇÃO FISCAL - FRAUDE À EXECUÇÃO - ALIENAÇÃO POSTERIOR À CITAÇÃO DO EXECUTADO, MAS ANTERIOR AO REGISTRO DE PENHORA OU ARRESTO - NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO CONSILIUM FRAUDIS.

1. A jurisprudência do STJ, interpretando o art. 185 do CTN, pacificou-se, por entendimento da Primeira Seção (EResp 40.224/SP), no sentido de só ser possível presumir-se em fraude à execução a alienação de bem de devedor já citado em execução fiscal.

2. Ficou superado o entendimento de que a alienação ou oneração patrimonial do devedor da Fazenda Pública após a distribuição da execução fiscal era o bastante para caracterizar fraude, em presunção jure et de jure.

3. Afastada a presunção, cabe ao credor comprovar que houve conluio entre alienante e adquirente para fraudar a ação de cobrança.

4. No caso alienação de bens imóveis, na forma da legislação processual civil (art. 659, § 4º, do CPC, desde a redação da Lei 8.953/94), apenas a inscrição de penhora ou arresto no competente cartório torna absoluta a assertiva de que a constrição é conhecida por terceiros e invalida a alegação de boa-fé do adquirente da propriedade.

neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados pelo devedor bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida **em fase de execução**.

5. Ausente o registro de penhora ou arresto efetuado sobre o imóvel, não se pode supor que as partes contratantes agiram em *consilium fraudis*. Para tanto, é necessária a demonstração, por parte do credor, de que o comprador tinha conhecimento da existência de execução fiscal contra o alienante ou agiu em conluio com o devedor-vendedor, sendo insuficiente o argumento de que a venda foi realizada após a citação do executado.

6. Assim, em relação ao terceiro, somente se presume fraudulenta a alienação de bem imóvel realizada posteriormente ao registro de penhora ou arresto.

7. Recurso especial improvido. (REsp 811898 / CE ; RECURSO ESPECIAL 2006/0014865-0; Ministra ELIANA CALMON (1114); T2 - SEGUNDA TURMA; j. 05/10/2006; DJ 18.10.2006 p. 233)

51. O receio que se afigura é da possibilidade do STJ manter seu entendimento, mesmo diante da nova redação do art. 185 do CTN, corroborada com a possibilidade trazida no art. 185-A desse Diploma, no sentido de que a averbação junto ao registro do bem seja imprescindível para caracterizar a presunção do conhecimento de terceiros (requisito da fraude à execução exigido pelo STJ). Sim, pois a mera supressão do trecho “em fase de execução” no *caput* e no parágrafo único do dispositivo, *data venia*, não terá o condão de alterar a jurisprudência do Tribunal no particular.

52. Caso essa possibilidade se confirme, exigindo o STJ a averbação da penhora para caracterizar a presunção do conhecimento de terceiros, e não a simples inscrição em dívida ativa, exsurge a utilidade do art. 615-A do CPC na execução fiscal.

53. Dessa forma, diante da expectativa sobre a jurisprudência do STJ no particular, deparando-se os PFNs com situações potenciais de fraude à execução, devem se utilizar do novel expediente criado pela reforma processual, denominado doutrinariamente como “averbação premonitória”.

6. Das alterações nos embargos à arrematação, adjudicação e alienação

54. Alterações significativas ocorreram no regime legal dos embargos à arrematação, adjudicação ou alienação que, como já se entendia antes da reforma, o regramento do CPC deve ser aplicado à LEF, tendo em vista que esse diploma nada trata no particular.

55. A reforma processual trouxe expressamente o prazo para apresentação de tais embargos, consignado que devem ser ajuizados em 05 dias, bem como a possibilidade do arrematante desistir da aquisição do bem, caso oferecidos os referidos embargos.

“Art. 746. É lícito ao executado, no prazo de 5 (cinco) dias, contados da adjudicação, alienação ou arrematação, oferecer embargos fundados em nulidade da execução, ou em causa extintiva da obrigação, desde que superveniente à penhora, aplicando-se, no que couber, o disposto neste Capítulo.”

§ 1º Oferecidos embargos, poderá o adquirente desistir da aquisição.

§ 2º No caso do § 1º deste artigo, o juiz deferirá de plano o requerimento, com a imediata liberação do depósito feito pelo adquirente (art. 694, § 1º, inciso IV).

§ 3º Caso os embargos sejam declarados manifestamente protelatórios, o juiz imporá multa ao embargante, não superior a 20% (vinte por cento) do valor da execução, em favor de quem desistiu da aquisição.

56. Essa possibilidade de desistência da arrematação pode gerar grave prejuízo à Fazenda Nacional, na hipótese de já estar na iminência de ter satisfeito seu direito e o arrematante simplesmente desistir da aquisição.

7. Possibilidade de adjudicação dos bens

57. A nova sistemática do processo de execução implicou a extinção da conhecida “remição de bens”, antigamente prevista nos arts. 787 a 790 do CPC, que possibilitava ao cônjuge, ascendente ou descendente remir os bens do executado, depositando em juízo o respectivo preço.

58. Atualmente, porém, é possível que tais pessoas, juntamente com credor com garantia real e outros credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, requeiram a adjudicação do bem penhorado, nos seguintes termos:

“Art. 685-A. É lícito ao exequente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação, requerer lhe sejam adjudicados os bens penhorados.

§ 1º Se o valor do crédito for inferior ao dos bens, o adjudicante depositará de imediato a diferença, ficando esta à disposição do executado; se superior, a execução prosseguirá pelo saldo remanescente.

§ 2º Idêntico direito pode ser exercido pelo credor com garantia real, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelos descendentes ou ascendentes do executado.

§ 3º Havendo mais de um pretendente, proceder-se-á entre eles à licitação; em igualdade de oferta, terá preferência o cônjuge, descendente ou ascendente, nessa ordem.

§ 4º No caso de penhora de quota, procedida por exequente alheio à sociedade, esta será intimada, assegurando preferência aos sócios.

§ 5º Decididas eventuais questões, o juiz mandará lavrar o auto de adjudicação.”

59. Não podemos olvidar que a LEF, no seu art. 24, confere apenas à Fazenda Pública a possibilidade de adjudicar os bens penhorados, não vedando, todavia, que outros o

façam, razão pela qual entendemos plenamente possível que se suscite a aplicação das regras acima transcritas ao executivo fiscal.⁴¹⁶ Assim dispõe o art. 24 da LEF:

“Art. 24 - A Fazenda Pública poderá adjudicar os bens penhorados:

I - antes do leilão, pelo preço da avaliação, se a execução não for embargada ou se rejeitados os embargos;

II - findo o leilão:

a) se não houver licitante, pelo preço da avaliação;

b) havendo licitantes, com preferência, em igualdade de condições com a melhor oferta, no prazo de 30 (trinta) dias.

Parágrafo Único - Se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 (trinta) dias.

60. Outra possibilidade interessante relativa à adjudicação de bens penhorados pela União vem consignada no art. 98, §§ 7º e 11, da Lei 8.212/91, conferindo o direito de proceder à adjudicação de tais bens pelo valor correspondente a **cinquenta por cento da avaliação**, caso inexitosos os dois leilões realizados.

8. Disciplina expressa da penhora on line

61. Relevante inovação implementada pela reforma foi a consignação expressa no CPC da possibilidade de penhora de dinheiro *on line*. Doravante, não poderá mais o magistrado se escusar de deferir tal pedido, sob pretexto de que não há previsão legal para tal ou que se trataria de violação ao sigilo bancário.⁴¹⁷

62. A utilização do sistema BACENJUD agora tem previsão no CPC, expondo esse Diploma detalhadamente sobre o procedimento a ser adotado pelo magistrado:

“Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico,

⁴¹⁶ Inclusive, em regra, é de interesse da Fazenda Nacional que sejam adjudicados os bens pelos interessados, satisfazendo seu crédito.

⁴¹⁷ “Interessante lembrar o regramento do art. 185-A do CTN que já prevê uma forma de indisponibilidade dos bens por meios eletrônicos: “**Art. 185-A.** Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial.”

*informações sobre a existência de ativos em nome do executado, **podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução.***

§ 1º As informações limitar-se-ão à existência ou não de depósito ou aplicação até o valor indicado na execução.

§ 2º Compete ao executado comprovar que as quantias depositadas em conta corrente referem-se à hipótese do inciso IV do caput do art. 649 desta Lei ou que estão revestidas de outra forma de impenhorabilidade.

§ 3º Na penhora de percentual do faturamento da empresa executada, será nomeado depositário, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.”

63. Perceba-se que a autoridade judiciária irá, em relação aos ativos em nome do executado, “no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução”. Essa passagem da norma é relevante, na medida em que a mera consulta do magistrado às instituições bancárias propiciaria manobras do devedor, movimentando os valores que estavam no banco, no intuito de evitar a constrição judicial.

64. Interessa observar, outrossim, que a penhora objeto do BACENJUD consistirá em uma constrição de dinheiro, modalidade de bem inscrito em primeiro lugar na ordem de preferência de penhora.

65. Não é por outra razão que o Conselho da Justiça Federal editou a Resolução n. 524, de 28 de setembro de 2006, orientando aos magistrados que a penhora *on line* deverá ser utilizada com precedência em relação às demais modalidades de penhoras previstas no ordenamento.

9. A penhora sobre o faturamento da empresa

66. Mais uma alteração digna de nota diz respeito à penhora sobre o faturamento da empresa que, apesar de ser algo já admitido no entendimento do STJ, encontra inúmeras resistências jurisprudenciais.

67. O legislador, alterando a ordem de preferência dos bens passíveis de penhora, incluiu no inciso VII do art. 655 do CPC a possibilidade de penhora sobre o faturamento das empresas, colocando uma “pá de cal” em qualquer discussão sobre a admissibilidade de tal espécie de constrição judicial. Eis a ordem atual:

“Art. 655. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:

I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;

II - veículos de via terrestre;

III - bens móveis em geral;

IV - bens imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - ações e quotas de sociedades empresárias;

VII - percentual do faturamento de empresa devedora;

VIII - pedras e metais preciosos;

IX – títulos da dívida pública da União, Estados e Distrito Federal com cotação em mercado;

X - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;

XI - outros direitos.”

“Art. 655-A. omissis -

§ 1º - omissis -

§ 2º - omissis -

*§ 3º Na penhora de percentual do faturamento da empresa executada, **será nomeado depositário**, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de efetivação da constrição, bem como de prestar contas mensalmente, entregando ao exequente as quantias recebidas, a fim de serem imputadas no pagamento da dívida.”*

68. E o mais interessante foi o fato de tal espécie de penhora não estar prevista em último lugar, como vem entendendo o STJ. Segundo esse Sodalício, a penhora sobre o faturamento das empresas só será viável depois de esgotados todos os meios de garantia da execução.

69. Vide a esse respeito acórdão proferido no Resp. n. 901.373/SP, que elenca os requisitos para realização da penhora sobre o faturamento, quais sejam:

- a) esgotamento dos demais meios de constrição patrimonial;
- b) nomeação de administrador (art. 678 e 719);
- c) manutenção da viabilidade do funcionamento da empresa.

70. Tendo em vista que não foram revogados os arts. 677 a 679 do CPC (devendo ser utilizados em sintonia com a penhora sobre o faturamento da empresa), que tratam da penhora sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, e diante da existência de rol específico no art. 11 da LEF (não contemplando, nos incisos, a penhora sobre o faturamento da empresa, mas prevendo excepcionalmente a penhora do estabelecimento comercial no §1º do dispositivo) pensamos que os requisitos acima exigidos pela jurisprudência ainda o serão no executivo fiscal.

71. Reitere-se, ao menos, a importância do legislador ter contemplado expressamente tal modalidade de penhora.

10. Súmula impeditiva de recursos

72. Segundo vem disciplinado no art. 518, §1º, do CPC, o juiz não receberá recurso de apelação interposto em face de sentença que esteja em conformidade com súmula do STJ ou do STF.

73. Trata-se de nítida tentativa do legislador evitar a grande quantidade de recursos que são direcionados ao Poder Judiciário, evitando até mesmo o conhecimento de apelação interposta contra questões que já estão pacificadas nos tribunais superiores. Assim vem disciplinado o CPC:

“Art. 518. Interposta a apelação, o juiz, declarando os efeitos em que a recebe, mandará dar vista ao apelado para responder.

§ 1º O juiz não receberá o recurso de apelação quando a sentença estiver em conformidade com súmula do Superior Tribunal de Justiça ou do Supremo Tribunal Federal.

§ 2º – omissis -

74. Estando, portanto, regulamentada no nosso Ordenamento Processual a súmula impeditiva de apelação, o apelante deverá, nas razões de seu recurso, expor de forma pormenorizada as peculiaridades de sua demanda que a distingue dos casos sumulados.

75. Sim, pois, se não houver qualquer diferença entre o caso objeto da apelação e a súmula do STJ ou do STF, certamente o recurso será inadmitido. Dispensável, inclusive, a menção expressa à súmula, sendo necessária apenas a consonância das situações tratadas no verbete jurisprudencial e na sentença apelada.

76. Por outro lado, mesmo que seja exposta de forma minuciosa na peça de apelação a diferença entre o caso impugnado e a relação jurídica exposta na súmula e, ainda assim, a apelação for inadmitida, cabível será a interposição de agravo de instrumento (art. 522 do CPC) para destrancar o recurso irregularmente rechaçado.

77. Vislumbramos, porém, uma possibilidade de, mesmo que o recurso esteja a impugnar sentença em consonância com súmula, a apelação merecer regular trâmite. Trata-se de situação em que a jurisprudência do tribunal não reflita mais aquele entendimento cristalizado na súmula. Basta pensar, v.g., na súmula 276 do STJ, que trata da não incidência da COFINS em relação às sociedades civis, situação em que o STJ, seguindo orientação do STF em sentido oposto, reviu sua jurisprudência e já possui inúmeros julgados contrários ao entendimento sumulado.^{418 419}

78. Em tais hipóteses, a toda evidência, não há de se falar em inadmissibilidade da apelação, porquanto a norma deve ser interpretada como uma forma de uniformizar a jurisprudência nacional, o que não se coaduna com a situação narrada.

⁴¹⁸ Nesses casos, deverá o postulante demonstrar a superação da súmula obstativa, legitimando a interposição do recurso.

⁴¹⁹ Importante consignar que se trata de mero exemplo, ressaltando que permanece vigente a orientação para se interpor apenas recurso extraordinário em face das decisões do TRF que tratem do assunto.

79. Por fim, importante consignar que há autores, como Luiz Orione Neto, que perfilham a possibilidade de se tentar convencer o tribunal, seja em apelação ou em agravo (para destrancar a apelação inadmitida), de que a tese exposta na súmula está equivocada. Assim dispõe autorizada doutrina:

“De outra parte, não se pode subtrair o direito do apelante de pretender convencer o tribunal de que a orientação sufragada na sumula é equivocada e, por essa razão, carece ser modificada.”⁴²⁰

11. Do foro de ajuizamento da exceção de incompetência

80. Modificação pontual no CPC, que pode ser adotada no executivo fiscal, diz respeito ao foro para ajuizamento da exceção de incompetência.

81. Antes da reforma, por se tratar de competência funcional do juízo que processa a execução apreciar a exceção de incompetência, esse incidente deveria ser provocado diretamente no foro onde tramita a execução.

82. Contudo, em face da reforma, sem qualquer alteração em relação à competência para julgar a exceção declinatória de foro, visando conferir maior acesso à justiça, o legislador outorgou a possibilidade de o executado protocolar tal defesa perante o juízo de seu domicílio, requerendo ao Poder Judiciário a remessa da petição ao juízo onde tramita o processo que deu ensejo à sua citação.

“Art. 305 – omissis -

Parágrafo único. Na exceção de incompetência (art. 112 desta Lei), a petição pode ser protocolizada no juízo de domicílio do réu, com requerimento de sua imediata remessa ao juízo que determinou a citação.”

12. Alteração no regime dos agravos

83. Algumas alterações se operaram no regime legal dos agravos, merecendo ser aqui apontadas diante da sua ampla utilização nas execuções fiscais.

13. Cabimento de agravo retido ou agravo de instrumento

84. Atualmente, para as decisões interlocutórias em primeira instância será cabível o recurso de **agravo retido**, salvo em algumas situações especiais em que será cabível agravo de instrumento, tais como nas decisões:

⁴²⁰ ORIONE NETO, Luiz. *Recursos cíveis*. 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 276.

- a) suscetíveis de causar à parte lesão grave e de difícil reparação (art. 522 do CPC);
- b) de inadmissibilidade da apelação (art. 522 do CPC);
- c) relativas aos efeitos em que a apelação é recebida (art. 522 do CPC);
- d) proferidas no processo de execução⁴²¹ (por analogia, art. 542, §3º, do CPC);
- e) que julgam o incidente de liquidação no cumprimento de sentença⁴²² (art. 475-H do CPC);
- f) que julgam improcedente o incidente de impugnação no cumprimento de sentença (art. 475-M, §3º, do CPC);

85. Verifica-se, pois, que, em regra, decisões em primeira instância são impugnadas por meio de agravo retido, sendo o agravo de instrumento exceção no regime atual. Não há opção para o recorrente, as hipóteses recursais estão taxativamente previstas em lei.

86. No bojo do processo de execução fiscal, pois, as decisões interlocutórias serão sempre impugnadas mediante agravo de instrumento (exceção “d” supra). Nos embargos à execução, entretantes, seguem-se as regras gerais acima expostas.

13.1 Decisões proferidas em audiência

87. Segunda alteração importante no regramento dos agravos, trata da recorribilidade de decisões proferidas em audiência. Segundo o art. 523, §3º, do CPC, tais recursos serão sempre interpostos:

- a) oral;
- b) imediatamente;
- c) constando do respectivo termo de audiência.

88. Não há mais qualquer possibilidade de escolha do recorrente. Essas decisões devem ser impugnadas oral e imediatamente, em mesa de audiência⁴²³.

89. Chamamos atenção, contudo, que as exceções acima expostas (item 84) relativas às hipóteses de cabimento de agravo de instrumento, aplicam-se amplamente às decisões proferidas em audiência. Assim, v.g. diante de uma decisão cautelar proferida em audiência, que possa causar à parte lesão grave de difícil reparação, idôneo será o manejo de agravo de instrumento, por escrito, em 10 dias (20 dias, recorrendo a Fazenda Nacional – art. 188 do CPC), interposto diretamente no tribunal.

90. Lembramos, ainda, que as peças que formarão o agravo de instrumento não precisarão ser autenticadas, nos termos do art. 544, §1º, *in fine*, e do art. 365, IV, do CPC, bastando que o advogado as declare autênticas, sob sua responsabilidade pessoal.

⁴²¹ Não se trata dos embargos à execução, mas sim do processo executivo.

⁴²² Salvo se essa decisão colocar fim ao processo, hipótese em que será idôneo o recurso de apelação.

⁴²³ Em consonância ao exposto na Nota 24, essa regra será aplicada nos embargos à execução, porquanto as decisões proferidas no processo de execução serão atacadas por meio de agravo de instrumento.

14. Uma interpretação sistemático-teleológica do Ordenamento Processual **A Teoria do Diálogo das Fontes**

91. Finalizando o presente estudo, entendemos relevante expor, de forma sucinta, algo que tem sido objeto de nossas reflexões, sobre as alterações legislativas da lei geral de execuções de títulos extrajudiciais, com repercussões na execução fiscal.

92. Constitui idéia assente na comunidade jurídica nacional que as leis devem ser sempre interpretadas em consonância com a finalidade a que se propuseram. Assim, se uma norma é criada com o objetivo de conferir tratamento mais benéfico aos consumidores, idosos, alimentandos etc, o trabalho do exegeta deve ser desenvolvido a proporcionar a eficácia prática de tais escopos, sob pena da legislação ficar distanciada daquilo a que se propôs.

93. Sobre o tema, indispensável a leitura de uma das mais belas obras jurídicas recentemente publicadas: *Teoria dos Princípios*, do Professor Humberto Ávila. Ilustremos com um pequeno trecho de seu estudo:

“O ordenamento jurídico estabelece a realização de fins, a preservação de valores e a manutenção ou a busca de determinados bens jurídicos essenciais a realização daqueles fins e a preservação. O interprete não pode desprezar esses pontos de partida. Exatamente por isso, a atividade de interpretação traduz melhor uma atividade de reconstrução: o interprete deve interpretar os dispositivos constitucionais de modo a explicitar suas versões de significados de acordo com os fins e os valores entremostrados na linguagem constitucional.”⁴²⁴

94. Desta forma, existindo uma legislação especial que foi editada com a finalidade maior de conferir um tratamento mais benéfico para certas categorias, não é razoável que uma alteração na lei geral, aplicável a todas as demais pessoas, que venha a conferir um tratamento ainda mais benéfico do que aquele previsto na lei especial, não derroque os ditames dessa. Sim, pois, se a lei especial foi introduzida no Ordenamento com o escopo de conferir um tratamento privilegiado a certa categoria, o fato de não ter sido atualizada em consonância com as normas gerais, não pode implicar um tratamento pior, mais prejudicial, àquele quem o legislador pretendeu privilegiar.

95. Estaríamos diante de uma insuportável contradição, admitir a idéia de que o legislador especializou o tratamento de certa categoria para beneficiá-la e, pela sua inação em alterar também a lei especial, editou regramentos ainda mais benéficos na regulação geral. Ora, quem deveria ser privilegiado acabaria sendo prejudicado com a evolução da lei geral.

96. Pois bem. Diante dessa linha de idéias, a regra segundo a qual a lei especial jamais será derogada pela lei geral deve sofrer alguns temperamentos.

97. E é exatamente isso que propõe a “Teoria do Dialogo das Fontes”, importada da Alemanha, tendo como criador Erik Jayme, e bastante desenvolvida no Brasil

⁴²⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios. Da definição a aplicação dos princípios jurídicos*. 3ª ed. amp. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 26.

pela douta Claudia Lima Marques, quando estuda a interpretação da legislação de defesa do consumidor. Segundo essa teoria, pelo fato das normas de defesa do consumidor terem sido criadas para propiciar um tratamento legislativo mais benéfico a essa categoria, qualquer alteração ocorrida na lei civil, que outorgasse um tratamento mais benéfico do que aquele disciplinado no CDC, deveria ser aplicado aos consumidores. Aduz a Autora:

“Na pluralidade de leis ou fontes, existentes ou coexistentes no mesmo ordenamento jurídico, ao mesmo tempo, que possuem campos de aplicação, ora coincidentes, ora não coincidentes, os critérios tradicionais da solução dos conflitos de leis no tempo (Direito intertemporal) encontram seus limites. Isso ocorre, porque pressupõe a retirada de uma das leis (a anterior, a geral e a de hierarquia inferior) do sistema, daí porque propõe Erik Jayme, o caminho do “diálogo das fontes”, para a superação das eventuais antinomias aparentes existentes entre o CDC e o CC/2002)”⁴²⁵

98. Com essas considerações, voltemos à análise da execução fiscal. Com que objetivo o legislador criou uma lei especial para regulamentar a execução do crédito da Fazenda Publica?

99. Essa resposta pode ser facilmente encontrada na exposição de motivos da LEF. Nos itens 2 e 4, verificamos que o objetivo de se especializar a legislação ocorreu para conferir celeridade à cobrança do crédito fazendário, diante do interesse público que tal satisfação visa proteger. Mais adiante, podemos perceber no item 24, a seguinte exposição de motivo para a LEF:

“As inovações propostas como normas peculiares a cobrança da Divida Publica, tem por objetivo os privilégios inerentes ao credito fiscal e a preferência por normas processuais preexistentes, ajustadas ao escopo de abreviar a satisfação do direito da Fazenda Publica.” (grifo nosso)

100. Ora, se a lei de execuções fiscais consistiu uma inovação legislativa com o intuito de abreviar a satisfação do crédito fazendário, é razoável admitir que os ditames da lei geral (CPC), decorrentes da reforma, que proporcionem uma celeridade na efetivação dos créditos particulares ainda maior do que existe na LEF, não sejam aplicados na execução fiscal? Parece-nos que não.

101. Pensamos que a melhor interpretação a ser feita do ordenamento é a sistemático-teleológica, no intuito de transportar as idéias perfilhadas na “Teoria do Diálogo das Fontes” para a execução fiscal, possibilitando que as normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à LEF, mesmo que contrária aos ditames desta, há de ser aplicada no executivo fiscal.

⁴²⁵ MARQUES, Cláudia Lima. **Superação das Antinomias pelo Diálogo das Fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002.** Revista de Direito do Consumidor n. 51; São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 35.

102. Por se tratar de algo inovador e que, por certo, será alvo de inúmeras divergências, não adotamos essa idéia como norteador desse trabalho, sendo as regras acima comentadas interpretadas nos exatos limites fixados na Lei de Introdução ao Código Civil (art. 2º).

103. Contudo, ao se deparar algum PFN com uma norma da execução de título extrajudicial insculpida no CPC mais benéfica do que a prevista na LEF, válida será a postulação em juízo com base na teoria aqui exposta, na tentativa de conferir ainda mais efetividade ao crédito fazendário.

15. Conclusão

104. Essas são as alterações mais relevantes no processo de execução disciplinado no CPC que podem ser aproveitadas na execução fiscal, reiterando-se que as idéias aqui defendidas são meramente propositivas à postulação em juízo, sendo plenamente passíveis de serem contrariadas pela consolidação jurisprudencial.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 16 de agosto de 2007.

PAULO MENDES DE OLIVEIRA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 16 de agosto de 2007.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO

Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

Aprovo. Divulgue-se às Unidades Descentralizadas da PGFN, nos termos da Portaria 275/2004.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 16 de agosto de 2007.

FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional

ANEXO C – Projeto de Lei nº 5.080/2009**PROJETO DE LEI**

Dispõe sobre a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

DAS DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

- Art. 1º A cobrança da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e das suas autarquias e fundações de direito público será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pela Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

Parágrafo único. É facultado aos Municípios, às suas autarquias e fundações de direito público efetuarem a cobrança de suas dívidas ativas na forma desta Lei.

- Art. 2º Constitui dívida ativa da Fazenda Pública qualquer valor atribuído por lei ou contrato às entidades de que trata o art. 1º, de natureza tributária ou não-tributária, estando também nela abrangidos atualização monetária, juros moratórios, multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

- § 1º À dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e empresarial.

- § 2º À dívida ativa da Fazenda Pública, de natureza não-tributária, é aplicável o disposto nos arts. 121 a 135 e 184 a 192 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

- § 3º A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito.

- § 4º A dívida ativa da União será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a das autarquias e fundações públicas federais será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral Federal, e a do Banco Central do Brasil será apurada e inscrita pela Procuradoria-Geral própria.

- § 5º O termo de inscrição de dívida ativa deverá conter:

I - o nome e o número de inscrição perante o CPF e o CNPJ, se houver, do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário de cada uma das parcelas componentes da dívida principal, individualizando-se as que sejam destinadas a terceiras entidades, o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora, atualização monetária e demais encargos previstos em lei ou em contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, o correspondente fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição no registro de dívida ativa;

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida;

VII - a data da entrega da declaração do contribuinte quanto aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação ou da notificação do lançamento quando este se der de ofício, bem como a data de vencimento das respectivas prestações.

- § 6º O termo de inscrição de dívida ativa poderá, a qualquer tempo, ser aditado para a inclusão de co-responsáveis.

- § 7º A certidão de dívida ativa conterá os mesmos elementos do termo de inscrição e será autenticada pela autoridade competente, sendo título executivo apto a aparelhar a cobrança executiva do crédito público, bem como, para a constrição preparatória ou provisória no registro de imóveis, registro de veículos ou registro de outros bens ou direitos sujeitos à penhora ou ao arresto.

- § 8º O termo de inscrição e a certidão de dívida ativa poderão ser preparados e numerados por processo manual, mecânico ou informatizado.

- § 9º Em caso de não oposição de embargos à execução ou até a decisão de primeira instância dos embargos à execução, a certidão de dívida ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para oposição de embargos ou aditamento dos já existentes.

§ 10. Quando a Fazenda Pública cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa deverá pagar honorários de sucumbência, sempre observado o disposto no art. 20, § 4º, da Lei nº 5.869, de 1973, respondendo, proporcionalmente, pelas custas que o devedor houver suportado, salvo quando o devedor tenha contribuído para o erro da Fazenda Pública.

- Art. 3º Os atos de constrição preparatória e provisória serão praticados pela Fazenda Pública credora, cabendo seu controle ao Poder Judiciário, na forma prevista nesta Lei.

- Art. 4º Concluída a inscrição em dívida ativa, será realizada investigação patrimonial dos devedores inscritos por parte da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal, da Procuradoria-Geral do Banco Central do Brasil e pelos órgãos correspondentes dos Estados, Municípios e Distrito Federal, caso a referida investigação patrimonial não tenha sido realizada com êxito quando da constituição do crédito.

- § 1º Fica o Poder Executivo autorizado a instituir Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes - SNIPC, administrado pelo Ministério da Fazenda, inclusive com base nas informações gerenciadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, organizando o acesso eletrônico às bases de informação patrimonial

de contribuintes, contemplando informações sobre o patrimônio, os rendimentos e os endereços, entre outras.

- § 2º Os órgãos e entidades públicos e privados que por obrigação legal operem cadastros, registros e controle de operações de bens e direitos deverão disponibilizar para o SNIPC as informações que administrem.

- § 3º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, mediante convênio, poderão ter acesso ao SNIPC, nos termos do inciso XXII do art. 37 da Constituição.

- § 4º O acesso ao SNIPC não desobriga o atendimento às informações adicionais requisitadas em caráter geral ou particular aos Cartórios de Registro de Imóveis, Detrans, Secretaria do Patrimônio da União, Capitania dos Portos, Juntas Comerciais, Agência Nacional de Aviação Civil, Comissão de Valores Mobiliários, Bolsas de Valores, Superintendência de Seguros Privados, Banco Central do Brasil, Câmaras de Custódia e Liquidação, Instituto Nacional de Propriedade Intelectual, bem como qualquer outro órgão ou entidade que possua a finalidade de cadastro, registro e controle de operações de bens e direitos.

- § 5º Os resultados da investigação patrimonial no âmbito do SNIPC serão disponibilizados ao órgão responsável pela cobrança da dívida.

- § 6º Por intermédio do SNIPC poderão ser geridas as informações e as transmissões das ordens recebidas do Poder Judiciário às pessoas e órgãos vinculados ao sistema.

- § 7º Ficam sujeitos às penalidades previstas na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, os serventuários e auxiliares de justiça que não cumprirem as determinações transmitidas pelos órgãos responsáveis pelo gerenciamento do SNIPC.

CAPÍTULO II DO PROCESSO DE EXECUÇÃO

Seção I Dos Atos Preparatórios

- Art. 5º Inscrito o crédito em dívida ativa, o devedor será notificado do inteiro teor da certidão para, em sessenta dias, alternativamente:

I - efetuar o pagamento, acrescido dos encargos incidentes;

II - solicitar o parcelamento do débito por uma das formas previstas em lei; ou

III - prestar garantia integral do crédito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia.

- § 1º Sempre que ocorrer o aditamento previsto no art. 2º, § 6º, o co-responsável incluído será notificado na forma prevista no **caput**.

- § 2º Após a inscrição, o devedor poderá, independentemente de notificação, adotar a providência descrita no inciso III do **caput**, fazendo jus à obtenção da certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966, desde que a Fazenda Pública verifique que o crédito está integralmente garantido.

- § 3º No caso do inciso III do **caput**, transcorrido o prazo de quinze dias da comunicação da efetiva prestação de garantia, sem a manifestação da Fazenda Pública, presume-se que o crédito está integralmente garantido.

- § 4º O devedor ou o responsável legal que não praticar um dos atos descritos nos incisos I a III do **caput** deverá relacionar quais são e onde se encontram todos os bens ou direitos que possui, inclusive aqueles alienados entre a data da inscrição em dívida ativa e a data da entrega da relação, apontando, fundamentadamente, aqueles que considera impenhoráveis.

- § 5º Nos termos de lei complementar, o descumprimento do disposto no § 4º deverá constituir infração à lei, para fins do disposto no art. 135 da Lei nº 5.172, de 1966.

- § 6º Transcorrido o prazo de que trata o **caput** sem que o devedor tenha praticado um dos atos previstos nos incisos de I a III, a Fazenda Pública deverá efetuar os atos de constrição preparatória necessários à garantia da execução.

- § 7º Ocorrida a hipótese descrita no § 5º, poderá a Fazenda Pública solicitar o protesto da certidão de dívida ativa pertinente junto ao Tabelionato de Protesto de Títulos competente, na forma prevista na Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997.

- § 8º A fiança bancária e o seguro-garantia serão executados imediatamente caso não sejam tempestivamente opostos embargos à execução ou quando esses forem rejeitados ou julgados improcedentes.

- § 9º Em caso de solidariedade, a garantia prestada por um dos co-devedores aproveitará os demais, mas, na superveniência de efetivação da garantia do crédito pelo devedor indicado originariamente na certidão, a inclusão dos co-devedores tornar-se-á sem efeito com a sua conseqüente exclusão do pólo passivo.

§ 10. A notificação a que se refere o **caput** interrompe a prescrição, nos termos de lei complementar.

- Art. 6º A notificação será feita no endereço do devedor, por carta com aviso de recebimento, ou por outro meio, inclusive informatizado, com comprovação do recebimento.

- § 1º Presume-se válida a notificação dirigida ou entregue no endereço informado pelo devedor à Fazenda Pública, a partir da prova de seu recebimento.

- § 2º Cumpre ao devedor atualizar o seu endereço e informá-lo à Fazenda Pública quando houver modificação temporária ou definitiva.

- § 3º Quando deixar de ser recebida, ressalvado o disposto no § 2º, será a nova notificação feita, sucessivamente:

I - pessoalmente, por meio de oficial da Fazenda Pública, inclusive por hora certa; e

II - por edital, com a publicação, com prazo de trinta dias, em órgão de imprensa oficial, jornal local ou em listagens públicas de devedores, mantidas em sítios eletrônicos certificados digitalmente e gerenciados pelos órgãos de cobrança, caso não conste dos cadastros da Fazenda Pública endereço do devedor ou co-responsáveis e sejam frustradas as diligências para localizá-lo.

- § 4º Constatado que o devedor ou co-responsável se encontra ausente do País, será ele notificado por edital, a ser publicado, com prazo de sessenta dias, em órgão de imprensa oficial, jornal local ou em sítio eletrônico certificado digitalmente.

- Art. 7º A contar da notificação, o devedor poderá argüir, no prazo de trinta dias, fundamentadamente, sem efeito suspensivo, perante a Fazenda Pública, o pagamento, a compensação anterior à inscrição, matérias de ordem pública e outras causas de nulidade do título que possam ser verificadas de plano, sem necessidade de dilação probatória.

Parágrafo único. A rejeição de qualquer dos fundamentos da arguição pela Fazenda Pública não impede a sua renovação em sede de embargos à execução.

Seção II

Da Legitimidade Passiva

- Art. 8º Não efetuado o pagamento integral, nem parcelada a dívida, terá seguimento a execução fiscal contra:

I - o devedor

II - o fiador

III - o espólio

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei ou do contrato, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título

Seção III

Da Constrição Preparatória, da Penhora e da Avaliação

- Art. 9º O despacho da autoridade administrativa competente que determinar a notificação, observados os prazos e as hipóteses do art. 5º, também ordenará:

I - a efetivação da constrição preparatória e a avaliação de bens, respeitada a ordem estabelecida no art. 655 da Lei nº 5.869, de 1973, sobre tantos bens e direitos quantos bastem para garantir o débito;

II - a intimação da constrição preparatória ao devedor; e

III - o registro da constrição, cujas custas ficarão, ao final:

a) a cargo do devedor se for a execução julgada procedente; ou

b) a cargo da Fazenda Pública, caso seja indevida a constrição ou seja a execução julgada improcedente.

§ 1º Havendo informação acerca de bens passíveis de penhora, a constrição preparatória poderá ser levada a efeito por meio da averbação da certidão de dívida ativa no cadastro pertinente, inclusive por meio eletrônico.

- § 2º Efetivada a constrição preparatória, resta vedada a alienação ou a constituição de ônus sobre o bem ou direito objeto da constrição pelo prazo de cento e vinte dias, sem prejuízo do disposto no art. 185 da Lei nº 5.172, de 1966.

- § 3º Decorrido o prazo do § 2º sem a convolação da constrição preparatória ou da provisória em penhora ou arresto, por parte da autoridade judiciária, os órgãos de controle e registro de bens e direitos deverão promover automaticamente a desconstituição da constrição, comunicando imediatamente esse ato ao SNIPC, preferencialmente por meio informatizado.

Art. 10. O bem objeto de constrição preparatória ficará sob a guarda do devedor, o qual não poderá recusar o encargo de depositário, salvo se indenizar, antecipadamente, as despesas com a guarda do bem.

Art. 11. O termo ou o auto de constrição preparatória conterá a avaliação dos bens, efetuada pelo oficial da Fazenda Pública que o lavrar.

- § 1º A avaliação dos bens e direitos objeto de constrição preparatória terá como parâmetro também os valores a eles atribuídos nos bancos de dados constantes do SNIPC, se houver.

- § 2º O devedor poderá, no prazo de quinze dias, a contar da intimação de que trata o inciso II do art. 9º desta Lei, impugnar a avaliação dos bens perante o órgão de cobrança competente, declinando o valor que entende correto, devendo esse órgão responder à impugnação, de forma fundamentada, no mesmo prazo.

- § 3º Na hipótese de o órgão de cobrança não acolher a impugnação, o devedor poderá renová-la em juízo no prazo de quinze dias, contados da citação efetuada após o ajuizamento da execução ou nos embargos previstos no § 3º do art. 23.

- § 4º Compete ao devedor adiantar as eventuais despesas relativas à impugnação de que trata o § 2º, que lhe serão ressarcidas caso venha a prevalecer o valor que declinou.

Art. 12. O oficial da Fazenda Pública, independentemente de qualquer outra formalidade, providenciará a entrega de certidão de inteiro teor do ato de constrição ou de constituição de garantia para o registro no ofício imobiliário ou a anotação nos cadastros da instituição pública ou privada pertinente.

Parágrafo único. O ato de constrição preparatória poderá ser comunicado, inclusive para fins do disposto no inciso II do art. 9º, por meio de correspondência com aviso de recebimento ou por meio eletrônico certificado digitalmente.

Art. 13. A Fazenda Pública deverá providenciar o ajuizamento da execução fiscal, ressalvado o disposto no § 1º do art. 17, no prazo de trinta dias, contados da efetivação da primeira constrição.

- § 1º A petição inicial indicará o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento de citação, bem como o valor da causa, que corresponderá ao total da dívida cobrada.

- § 2º A petição inicial será instruída com a certidão de dívida ativa, o resultado da investigação patrimonial e a relação de todas as constrições preparatórias realizadas, se houver, ou, alternativamente, na ausência de constrição preparatória, a comprovação de que a empresa está em atividade, para fins de penhora do faturamento.

- § 3º Considera-se positivo o resultado da investigação patrimonial que indicar a existência de relacionamento do devedor com instituições financeiras, para fins de penhora de dinheiro e aquela que comprovar que a empresa está em atividade, para fins de penhora de faturamento.

- § 4º A constrição preparatória poderá ser convertida em arresto.

- § 5º O juiz não se pronunciará de ofício acerca da validade da constrição preparatória ou seu reforço, salvo quando:

I - a constrição recair sobre bem impenhorável; e

II - houver evidente excesso de garantia.

- § 6º A sentença que rejeitar liminarmente a execução tornará sem efeito a constrição preparatória ou provisória.

- § 7º O despacho do juiz que deferir a inicial importa em ordem para, preferencialmente por meio eletrônico:

I - citação;

II - convolação da constrição preparatória em penhora ou arresto;

III - intimação do executado da convolação da constrição preparatória em penhora; e

IV - registro da penhora ou arresto independentemente do pagamento de custas ou despesas.

- § 8º Havendo pedido da parte exequente e fundado receio de frustração da garantia do débito, o juiz poderá, ao despachar a petição inicial, adotar outras medidas acautelatórias necessárias ao resguardo do resultado da execução, inclusive a remoção do bem para depósito indicado pela Fazenda Pública.

Art. 14. Em qualquer momento, poderá ser deferida pela Fazenda Pública, antes do ajuizamento da execução, ou pelo Juiz, após o ajuizamento, ao executado, a substituição de garantia por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

Art. 15. A Fazenda Pública poderá, no interesse da eficácia da execução, promover diretamente o reforço da constrição preparatória insuficiente e a substituição de bens objeto de constrição por outros, obedecida a ordem enumerada no art. 655 da Lei nº 5.869, de 1973.

- § 1º A constrição efetuada após o ajuizamento da execução fiscal é provisória e deverá ser comunicada ao juízo da execução fiscal no prazo de cinco dias da sua efetivação, sob pena de caducidade, a ser declarada pelo juízo no ato de sua ciência.

- § 2º Aplica-se à constrição provisória, no que couber, o mesmo procedimento estabelecido para a constrição preparatória.

Art. 16. A Fazenda Pública poderá requisitar às pessoas jurídicas de direito privado e aos órgãos ou entidades da administração pública informações sobre a localização dos devedores e dos co-responsáveis, a existência de bens e direitos, além de quaisquer outras informações relevantes ao desempenho de suas funções institucionais, inclusive por meio do SNIPC.

Parágrafo único. Quem dolosamente omitir, retardar ou prestar falsamente as informações a que se refere o **caput** ficará responsável subsidiariamente pela dívida ativa em cobrança.

Art. 17. A constrição preparatória ou provisória de dinheiro em conta bancária, ou em quaisquer aplicações financeiras, que não poderá exceder o montante em execução, será efetivada pela Fazenda Pública, que a determinará, por intermédio da autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio informatizado.

- § 1º A Fazenda Pública deverá ajuizar a execução fiscal três dias após a realização da constrição preparatória sobre dinheiro, sob pena de ineficácia imediata da constrição.

- § 2º A Fazenda Pública deverá comunicar à autoridade supervisora do sistema bancário, por meio informatizado, em dez dias, contados da efetivação da constrição, o ajuizamento tempestivo da execução, sob pena de desconstituição imediata e automática da constrição por esta.

Art. 18. A Fazenda Pública poderá solicitar ao juiz competente para a execução fiscal que arbitre o percentual do faturamento da empresa devedora que poderá ser penhorado.

- § 1º Determinada a penhora, caberá ao representante legal da executada depositar mensalmente os valores, na forma do art. 19, e prestar contas mensalmente à Fazenda Pública.

- § 2º Sempre que o depositário da pessoa jurídica embaraçar a constrição do faturamento, a Fazenda Pública poderá requerer, fundamentadamente, ao juiz competente seu afastamento, indicando, desde logo, o administrador, com a atribuição de submeter à aprovação judicial a forma de administração, bem como de prestar contas mensalmente, recolhendo os valores a favor da Fazenda Pública credora até o limite total do crédito.

- § 3º O juiz poderá arbitrar, alternativamente, a requerimento da Fazenda Pública, um valor fixo que deverá ser depositado mensalmente pelo executado, levando-se em consideração o faturamento declarado pela pessoa jurídica nos seis meses que precederem a decretação da penhora de seu faturamento.

Art. 19. Os depósitos em dinheiro serão obrigatoriamente realizados:

I - na Caixa Econômica Federal, quando relacionados com execução fiscal proposta pela União, suas autarquias ou fundações de direito público, observado, inclusive para a dívida ativa de-natureza não-tributária, o disposto na Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998; ou

II - em instituição financeira que vier a ser indicada pelas Fazendas Públicas dos Estados, Distrito Federal ou Municípios.

- § 1º Se houver oposição de embargos, a conta onde houver sido depositado o dinheiro ficará à disposição do juízo competente, na forma da Lei nº 9.703, de 1998, que, após o trânsito em julgado da respectiva decisão, determinará que o depósito atualizado e remunerado seja devolvido ao depositante ou transformado em pagamento definitivo.

- § 2º O dinheiro penhorado será depositado na forma deste artigo.

Seção IV **Da Suspensão do Ajuizamento da Execução e da Prescrição**

Art. 20. A autoridade administrativa legalmente incumbida de promover a execução fiscal suspenderá o ajuizamento da execução enquanto não forem localizados bens, inclusive dinheiro, renda ou faturamento, sobre os quais possa recair a constrição preparatória.

- § 1º Decorrido o prazo máximo de um ano contados da notificação de que trata o art. 5º, sem que sejam localizados bens, a autoridade administrativa ordenará, fundamentadamente, o arquivamento dos autos do processo administrativo.

- § 2º Encontrados que sejam, a qualquer tempo, bens, os autos do processo administrativo serão desarquivados e será dado prosseguimento à cobrança.

- § 3º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, a autoridade administrativa poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

Art. 21. Esgotadas todas as possibilidades de penhora de bens e frustrada, em qualquer tempo, a garantia do débito, o juiz poderá determinar a baixa da execução fiscal para novas diligências administrativas, remetendo os autos ao órgão de representação judicial da Fazenda Pública competente.

- § 1º As diligências de localização de novos bens do devedor serão realizadas, entre outros meios, por intermédio do SNIPC.

- § 2º A partir da data de remessa dos autos à parte exequente, após a devida baixa no registro de distribuição, o débito estará sujeito à prescrição intercorrente, que poderá ser reconhecida de ofício pelo juiz ou pela própria autoridade administrativa.

- § 3º Encontrados que sejam, dentro do prazo prescricional, novos bens aptos a garantir a execução, e procedidas as devidas constrições e averbações, serão os autos reapresentados ao juízo competente para continuidade do processamento.

CAPÍTULO III **DO ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO**

Seção I **Da Impugnação aos Atos de Execução**

Art. 22. O devedor poderá impugnar os atos praticados pela Fazenda Pública, no prazo de quinze dias, contados da data da ciência, mediante petição nos autos da execução fiscal ou, se esta não houver sido ajuizada, por meio de petição que correrá em apenso aos autos dos embargos à execução, se houver, apresentando pedido fundamentado de sustação ou adequação da constrição preparatória, provisória ou averbação administrativa, enquanto perdurarem seus efeitos.

- § 1º Quando não houver execução ou embargos ajuizados, o prazo para a impugnação contará da citação realizada na execução, sendo facultado ao devedor ajuizar, desde logo, sua impugnação, que será distribuída ao juiz competente para a execução fiscal, que será considerado prevento.

- § 2º A impugnação de que trata este artigo não possui efeito suspensivo, que poderá ser deferido pelo juiz em decisão fundamentada.

- § 3º Recebida a impugnação, a Fazenda Pública será intimada para prestar informações ao juízo no prazo de quinze dias.
- § 4º Com ou sem a apresentação de informações, o juiz decidirá a impugnação.
- § 5º A impugnação será rejeitada liminarmente se for protelatória ou se não estiver instruída com a documentação necessária à comprovação, de plano, do alegado pelo executado, não sendo admitida a dilação probatória.
- § 6º A impugnação de que trata este artigo não poderá versar sobre a liquidez ou existência do débito objeto da execução.
- § 7º As impugnações e petições farão sempre referência ao correspondente número de inscrição em dívida ativa e outras informações suficientes para a identificação do seu objeto

Seção II

Dos Embargos à Execução

Art. 23. O executado poderá opor embargos em trinta dias, contados do recebimento da citação realizada na execução.

- § 1º A petição inicial deverá atender aos requisitos do art. 282 e 283 da Lei nº 5.869, de 1973.
- § 2º Não serão admitidas a reconvenção e a compensação, e as exceções, salvo as de suspeição, incompetência e impedimento, serão argüidas como matéria preliminar e serão processadas e julgadas com os embargos.
- § 3º É facultado ao executado opor embargos à execução a partir da notificação de que trata o art. 5º
- § 4º Quando o executado deixar de oferecer embargos tempestivos, a certidão de dívida ativa passará a gozar de presunção absoluta de veracidade, não se admitindo novas alegações tendentes à extinção do débito, exceto quando:

I - relativas a direito superveniente;

II - competir ao juiz conhecê-las de ofício; ou

III - por expressa autorização legal, puderem ser formuladas em qualquer tempo e grau de jurisdição.

- § 5º Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória de cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

Art. 24. Recebidos os embargos, o juiz mandará intimar a Fazenda Pública para impugná-los no prazo de trinta dias.

- § 1º A Fazenda Pública poderá requerer ao juízo que houver determinado a intimação para impugnar os embargos de devedor a suspensão do prazo para impugnação, para averiguação das alegações de fato articuladas pelo embargante, tais

como o pagamento e a compensação anteriores à inscrição em dívida ativa, podendo tornar sem efeito todos os atos de execução até então praticados.

- § 2º No prazo de suspensão da impugnação requerida pela Fazenda Pública, o devedor fará jus à certidão de que trata o art. 206 da Lei nº 5.172, de 1966.

- § 3º A Fazenda Pública terá trinta dias, salvo prorrogação deferida pelo juízo, contados do último dia do prazo de impugnação, para efetuar a análise de que trata o § 1º.

- § 4º Até o fim do prazo de que trata o § 3º, a Fazenda Pública poderá:

I - cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos, que somente poderá versar sobre a parte da certidão de dívida ativa eventualmente modificada; e

II - prosseguir nos atos de execução e oferecer impugnação aos embargos com relação à parte da certidão de dívida ativa que não restar alterada.

- § 5º Quando a Fazenda Pública cancelar, emendar ou substituir a certidão de dívida ativa em razão de alegações deduzidas em embargos do devedor, deverá pagar honorários de sucumbência, sempre observado o disposto no art. 20, § 4º, da Lei nº 5.869, de 1973, respondendo, proporcionalmente, pelas custas que o devedor houver suportado, salvo quando o devedor tenha contribuído para o erro da Fazenda Pública.

Art. 25. A oposição de embargos não suspende o curso da execução.

- § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, em decisão fundamentada, determinar a suspensão da prática dos atos de execução, independentemente de garantia, desde que, sendo relevantes os fundamentos dos embargos, o prosseguimento da execução seja manifestamente suscetível de causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação.

- § 2º O juiz poderá, também, determinar o cancelamento dos atos de constrição já praticados, quando presentes os requisitos mencionados no § 1º.

- § 3º Nos autos dos embargos, o juiz poderá, ainda, deferir medida de caráter acautelatório destinada a assegurar a eficácia prática da futura sentença, desde que, constatada a plausibilidade do direito invocado, haja fundado temor de que a demora a tornará ineficaz.

- § 4º As medidas de que tratam os §§ 1º e 2º poderão ser revogadas a qualquer momento, especialmente se o executado tentar alienar ou diante de indícios de alienação de seu patrimônio sem reservar bens suficientes para garantir a execução.

- § 5º Na hipótese do § 1º, o executado é obrigado a comunicar ao juízo da execução toda a movimentação que fizer em seu patrimônio que prejudique a satisfação do crédito da Fazenda Pública, sob pena de ineficácia do ato praticado

Seção III **Das Ações Autônomas**

Art. 26. Quando o devedor se opuser à inscrição em dívida ativa ou à execução por meio de ação autônoma, será ela distribuída ao juiz competente para conhecer da execução fiscal e dos embargos, que restará prevento.

- § 1º A propositura, pelo devedor, de ação prevista neste artigo importa em

renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto, quando o objeto da defesa ou do recurso administrativo for idêntico ao da ação judicial.

- § 2º A propositura de qualquer ação relativa ao débito inscrito na dívida ativa não inibe a Fazenda Pública de promover-lhe execução, todavia, se relevantes os fundamentos e diante de manifesto risco de dano de difícil ou incerta reparação, ficará suspensa a execução, mediante garantia consistente em depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia.

CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 27. No âmbito da União, suas autarquias e fundações, compete ao representante judicial respectivo determinar a notificação do devedor para pagamento e outras medidas administrativas de que trata esta Lei.

- § 1º Os atos descritos nesta Lei serão praticados pela Fazenda Pública competente para iniciar o procedimento de execução.

- § 2º A Fazenda Pública poderá solicitar a cooperação de outros órgãos de execução sempre que os atos de cobrança necessitem ser praticados fora do território onde exerce suas atribuições.

Art. 28. Nos embargos à execução fiscal e em todos os incidentes judiciais relativos à execução, qualquer intimação ao representante judicial da Fazenda Pública será feita pessoalmente.

Parágrafo único. A intimação de que trata este artigo será feita mediante vista dos autos, com imediata remessa ao representante judicial da Fazenda Pública, inclusive por meio eletrônico, pelo cartório ou secretaria.

Art. 29. Nos processos de liquidação, inventário, arrolamento ou concurso de credores, nenhuma alienação será judicialmente autorizada sem a audiência das Fazendas Públicas.

- § 1º Ressalvado o disposto no art. 186 da Lei nº 5.172, de 1966, o liquidante, o inventariante e o administrador, nos casos de liquidação, inventário, insolvência ou concurso de credores, se, antes de garantidos os créditos da Fazenda Pública, alienarem ou derem em garantia quaisquer dos bens administrados, respondem, solidariamente, pelo valor desses bens.

- § 2º Os responsáveis, inclusive as pessoas indicadas no § 1º, poderão indicar bens livres e desembaraçados do devedor, tantos quantos bastem para pagar a dívida.

- § 3º Os bens dos responsáveis e das pessoas indicadas no § 1º ficarão sujeitos à execução, se os do devedor forem insuficientes à satisfação da dívida.

Art. 30. Os tribunais, no âmbito de suas jurisdições, poderão disciplinar a prática e a comunicação oficial dos atos processuais por meios eletrônicos, atendidos os requisitos de autenticidade, integridade, validade jurídica e interoperabilidade da Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira - ICP- Brasil

Parágrafo único. No âmbito da Justiça Federal, o disposto no **caput** será disciplinado pelo Conselho da Justiça Federal.

Art. 31. Os oficiais da Fazenda Pública, no exercício de suas funções,

gozarão das mesmas prerrogativas e fé pública atribuídas pela Lei nº 5.869, de 1973, aos oficiais de justiça.

Art. 32. Quando o devedor fechar as portas de sua casa ou estabelecimento ou adotar outros procedimentos a fim de obstar a penhora ou o desapossamento de bens, o oficial da Fazenda Pública lavrará certidão circunstanciada do fato.

Art. 33. Mediante requerimento da Fazenda Pública, instruído com a certidão de que trata o art. 32, o juiz competente para conhecer da execução autorizará o arrombamento e outras medidas que se fizerem necessárias para garantir o livre acesso dos oficiais da Fazenda Pública aos bens do devedor, determinando a expedição de mandado de arrombamento.

- § 1º Deferidas as providências de que trata o **caput**, um oficial da Fazenda Pública e um oficial de justiça, acompanhados da autoridade policial, que os auxiliará na constrição dos bens e na prisão de quem resistir, cumprirão o mandado, realizando as medidas que se fizerem necessárias para garantir o livre acesso dos oficiais da Fazenda Pública aos bens do devedor, lavrando de tudo auto circunstanciado.

- § 2º Os oficiais da Fazenda Pública e de justiça lavrarão, em conjunto com a autoridade policial, o auto de resistência, do qual constará o rol de eventuais testemunhas, encaminhando uma cópia ao juízo que autorizou o arrombamento.

Art. 34. As pessoas jurídicas, enquanto estiverem com débito para com a Fazenda Pública inscrito em dívida ativa, não garantido por dinheiro, fiança bancária ou seguro-garantia, não poderão distribuir quaisquer bonificações a seus acionistas ou dar ou atribuir participação de dividendos, juros sobre o capital próprio, bonificações e assemelhados a seus sócios, diretores, gerentes, mandatários e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos.

Parágrafo único. A inobservância do disposto neste artigo importa em ato atentatório a dignidade da Justiça, nos termos do art. 600 da Lei nº 5.869, de 1973, e implicará multa que será imposta:

I - às pessoas jurídicas que distribuírem ou pagarem as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento das quantias distribuídas ou pagas; e

II - aos diretores, gerentes, mandatários e demais membros de órgãos dirigentes, fiscais ou consultivos que receberem as importâncias indevidas, em montante igual a cinquenta por cento dessas importâncias.

Art. 35. Esta Lei aplica-se às execuções fiscais não embargadas na data de sua vigência e àquelas que forem instauradas após a mesma data.

Art. 36. O **caput** do art. 8º da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, passa a vigorar com a seguinte redação:

- “Art. 8º O executado será citado para, no prazo de cinco dias, pagar a dívida com juros e multa de mora e encargos indicados na certidão de dívida ativa, observadas as seguintes normas:” (NR)

Art. 37. Até cinco anos após a entrada em vigor desta Lei, sua aplicação não será obrigatória para as execuções fiscais promovidas pelos Estados e o Distrito Federal, que poderão ser ajuizadas em conformidade com os termos da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Parágrafo único. Os Estados e o Distrito Federal poderão optar, em atos próprios, pela instauração de execuções em conformidade com os termos desta Lei, antes do prazo a que alude o caput

- Art. 38. Aplica-se a Lei no 5.869, de 1973, às matérias até então disciplinadas -
- no § 9º do art. 2º, no inciso III do art. 9º e nos arts. 11, 22, 23, 24, 34 e 35 da Lei no 6.830, de 22 de setembro de 1980, revogados pelo art. 40 desta Lei

Art. 39. Esta Lei entra em vigor um ano após a sua publicação, ressalvado o disposto nos arts. 38 e 40

Art. 40. Ficam revogados:

- I - o § 9º do art. 2º, o inciso III do art. 9º, e os arts. 11, 22, 23, 24, 34 e 35 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980;

II - o art. 15, inciso I, da Lei nº 5.010, de 30 de maio de 1966; e

III - o **caput** do art. 98 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

Brasília,

ANEXO D - Exposição de Motivos Interministerial nº 186/2008

EM Interministerial nº 186/2008 - MF/AGU

Brasília, 10 de novembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta de Anteprojeto de Lei que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública e dá outras providências, elaborada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Conselho da Justiça Federal e acadêmicos da área jurídica, como resultado de vários meses de trabalho e discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.
2. Atualmente, a execução fiscal no Brasil é um processo judicial que está regulado na Lei nº 6.830, de 1980. Nos termos desta Lei, todo processo, desde o seu início, com a citação do contribuinte, até a sua conclusão, com a arrematação dos bens e a satisfação do crédito, é judicial, ou seja, conduzido por um Juiz. Tal sistemática, pela alta dose de formalidade de que se reveste o processo judicial, apresenta-se como um sistema altamente moroso, caro e de baixa eficiência.
3. Dados obtidos junto aos Tribunais de Justiça informam que menos de 20% dos novos processos de execução fiscal distribuídos em cada ano tem a correspondente conclusão nos processos judiciais em curso, o que produz um crescimento geométrico do estoque. Em decorrência desta realidade, a proporção de execuções fiscais em relação aos demais processos judiciais acaba se tornando cada vez maior.
4. Note-se que o número de execuções fiscais equivale a mais de 50% dos processos judiciais em curso no âmbito do Poder Judiciário. No caso da Justiça Federal, esta proporção é de 36,8%, e retrata o crescimento vegetativo equivalente ao da Justiça dos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo.
5. Consoante o relatório "Justiça em Números", divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2005, a taxa média de encerramento de controvérsias em relação com novas execuções fiscais ajuizadas é inferior a 50% e aponta um crescimento de 15% do estoque de ações em tramitação na 1ª instância da Justiça Federal. O valor final aponta para uma taxa de congestionamento médio de 80% nos julgamentos em 1ª instância.
6. Estima-se, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que, em média, a fase administrativa dura 4 anos, enquanto a fase judicial leva 12 anos para ser concluída, o que explica em boa medida a baixa satisfação e eficácia da execução forçada (menos de 1% do estoque da dívida ativa da União ingressam nos cofres públicos a cada ano por essa via). O percentual do ingresso somente cresce com as medidas

excepcionais de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais, mas não ultrapassa a 2,5% do estoque.

7. De fato, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já ultrapassa a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais.

8. São 2,5 milhões de processos judiciais na Justiça Federal, com baixíssima taxa de impugnação no âmbito judicial, seja por meio dos embargos, seja por meio da exceção de pré- executividade.

9. É importante destacar, ainda, que a baixa eficiência da cobrança forçada da dívida ativa não tem afetado apenas as contas do Fisco. Em verdade, tal situação produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência, uma vez que as sociedades empresárias que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêem-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que, sabedoras da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor, pagam ou protraem no tempo o pagamento de tributos, valendo-se da ineficácia dos procedimentos de cobrança em vigor.

10. Ademais, o processo de globalização em curso oferece novas oportunidades para a fraude e a sonegação fiscal, facilitando que vultosos recursos possam, rapidamente, ser postos fora do alcance da Administração Tributária. Essa questão tem motivado países como Portugal e Argentina à promoção de importantes reformas em seus sistemas de cobrança forçada de tributos, de maneira a obter o máximo de eficiência.

11. É nesse contexto que o modelo tratado no anteprojeto em causa faz-se necessário.

12. A proposta ora apresentada orientou-se pela construção de um procedimento que propicie a integração da fase administrativa de cobrança do crédito público com a subsequente fase judicial, evitando a duplicidade de atos e reservando ao exame e atuação do Poder Judiciário apenas as demandas que, sem solução extrajudicial, tenham alguma base patrimonial para a execução forçada.

13. Conforme demonstraram os dados apresentados anteriormente, o sistema de cobrança judicial tem se caracterizado por ser moroso, caro, extremamente formalista e pouco eficiente. Isto decorre, em parte, do fato de não ser o Judiciário agente de cobrança de créditos, mas sim instituição dedicada a aplicar o direito e promover a justiça.

14. No contexto atual, sabe-se que a paralisação dos processos executivos se deve, ou à falta de citação do devedor que se encontra em lugar incerto e não sabido, ou à ausência de indicação, pela exequente, dos bens penhoráveis.

15. O novo rito proposto prevê, na fase administrativa de notificação ao devedor da inscrição da dívida, a interrupção da prescrição. Intenta-se, com tal disposição, um duplo objetivo:

a) desobrigar o Fisco do ajuizamento de execuções fiscais destinadas apenas a obstar a consumação da prescrição, como atualmente ocorre; e

b) interrompida a prescrição a partir da notificação administrativa, propiciar aos órgãos fazendários o tempo necessário à identificação do patrimônio penhorável do devedor, de forma a viabilizar, se for o caso, a execução forçada. Retira-se tal atividade da esfera judicial, que, portanto, somente será chamada a atuar se houver indicação, pela Fazenda credora, dos bens a serem penhorados.

16. A petição inicial da execução fiscal será instruída com a certidão de dívida ativa, que dispensará, como hoje também ocorre, a juntada de cálculo demonstrativo do débito atualizado. Todavia, será indispensável a indicação dos bens a serem penhorados ou a possibilidade de penhora do faturamento. Realça-se, com isso, um ponto importante da proposta: o de que a utilização da via judicial somente será admitida se houver efetiva chance de êxito na execução forçada.

17. O despacho que deferir a inicial importará em ordem para a convalidação da constrição preparatória em penhora ou arresto, bem como em citação para opor embargos. A citação, a seu turno, será outro marco interruptivo da prescrição, preservando-se, no particular, o sistema atualmente adotado na legislação civil, processual e tributária.

18. Para a defesa do executado adota-se o mesmo regime proposto na execução comum de título extrajudicial, onde os embargos podem ser deduzidos independentemente de garantia do juízo, não suspendendo, como regra geral, a execução.

19. Prestigia-se, assim, o princípio da ampla defesa, que fica viabilizado também ao executado que não disponha de bens penhoráveis. Desaparece, por conseguinte, a disciplina da prévia garantia do juízo como requisito indispensável à oposição da ação incidental.

20. Em contrapartida, a concessão de efeitos suspensivos aos embargos ficará condicionada ao concurso dos seguintes requisitos: a) relevância dos fundamentos; b) perigo de dano de difícil ou incerta reparação. Intenta-se com estas restrições corrigir a atual situação, em que se constata a propositura, em larga escala, de embargos meramente protelatórios ou infundados, retardando injustificadamente a satisfação do crédito.

21. O devedor poderá questionar a legitimidade da dívida também por ação autônoma, que será distribuída ao juiz da execução ou, se for o caso, ao que para ela seja competente. Há, neste ponto, reconhecimento da conexão entre a ação executiva e a ação de conhecimento que se refira ao crédito exequendo, o que determina a reunião de ambas. Afasta-se, com tal disposição, o risco de prestações jurisdicionais contraditórias e prestigia-se o princípio da economia processual pelo agrupamento de ações conexas.

22. Propõe-se a aplicação do regime comum do Código de Processo Civil para disciplinar, na execução fiscal, os atos executivos de constrição (penhora, ordem preferencial de bens, avaliação, intimação e substituição do bem constrito).

23. Propõe-se, no que tange aos atos de expropriação, seja também adotado o

regime comum da execução dos títulos extrajudiciais, o que importa incorporar à execução fiscal os avanços que estão sendo propostos àquele regime, onde a realização do leilão público é a última opção, dando-se prioridade à adjudicação e à alienação particular.

24. Ao prever a possibilidade da prática e comunicação dos atos processuais por meios eletrônicos, a proposta incorpora, à execução fiscal, a utilização de recursos tecnológicos, com promissores reflexos em celeridade e economia processual. Atribui-se aos tribunais, no âmbito de sua jurisdição, a disciplina da adoção destes meios, que, por certo, atentarão para a capacidade operacional e as demais circunstâncias da comunidade jurisdicionada.

25. Por fim, o anteprojeto prevê a criação do Sistema Nacional de Informações Patrimoniais dos Contribuintes. Muitos países desenvolvidos têm completo controle sobre as operações patrimoniais realizadas, vez que se trata de instrumento inibidor de fraudes tributárias e incrementa a arrecadação. O Brasil, apesar de prever no art. 185-A do Código Tributário Nacional a existência deste sistema, conta apenas com a DOI - Declarações de Operações Imobiliárias, atualmente lastreado nos arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.426/02.

26. No tocante ao exercício da ampla defesa e do contraditório por parte do executado, bem como quanto à garantia de acesso ao Judiciário, destacam-se os seguintes aspectos do modelo em foco:

- 1) a desnecessidade de garantir o crédito para impugnar a execução no judiciário;
- 2) maior prazo para apresentação dos embargos (até noventa dias contados da notificação da inscrição em dívida ativa);
- 3) possibilidade de apresentar, no âmbito administrativo, impugnação de pré- executividade;
- 4) a constrição de bens pela administração só ocorre após o executado deixar de apresentar garantia no prazo de sessenta dias da respectiva notificação; e
- 5) possibilidade de o executado requerer e obter do juízo federal liminar para suspender o curso da execução.

27. Quanto ao aprimoramento da eficiência e da eficácia da cobrança administrativa, salienta-se:

- 1) a realização de determinados atos de execução (constrição patrimonial e avaliação de bens) diretamente pela Administração Tributária;
- 2) a realização do ajuizamento da execução fiscal por parte da Fazenda Pública somente se houver efetiva constrição patrimonial;
- 3) a utilização de meios eletrônicos, como a *internet*, para a prática de atos de comunicação, constrição de bens e alienação;

4) a possibilidade de constrição de valores depositados em contas bancárias diretamente pela Fazenda Pública; e

5) a concentração da defesa do contribuinte nos embargos, com a instituição de mecanismos de preclusão que buscam evitar a renovação de litígios já decididos em juízo.

28. O sistema preconizado no modelo ora proposto busca, dessa maneira, alcançar uma situação de equilíbrio entre o Fisco e o contribuinte, aperfeiçoando a cobrança por meio da eliminação de controles de caráter meramente formal, ao tempo em que prestigia as garantias constitucionais dos contribuintes, que passam a dispor de meios de defesa bastante amplos e céleres.

29. Ressalte-se, ainda, que a retirada de parte do trâmite das execuções fiscais do âmbito do Poder Judiciário terá importante impacto positivo na velocidade da própria prestação jurisdicional. Como já salientado, o Poder Judiciário vive momento de grave congestionamento a impedir uma prestação jurisdicional célere. A adoção da via administrativa para a execução fiscal aliviará o Poder Judiciário de pesado fardo, liberando importantes recursos materiais humanos que poderão ser empregados na rápida solução de lides que, hoje, levam anos para serem julgadas.

30. No que tange à competência, a proposta concentra na Justiça Federal todas as execuções fiscais da Fazenda Pública Federal. Isto porque a Justiça Federal já se encontra suficientemente interiorizada para processar estas demandas, as quais hoje são delegadas à Justiça Estadual, que não está habituada com as questões tributárias federais que são discutidas nestes feitos.

31. Entende-se que, com a crescente interiorização da Justiça Federal, não mais se justifica a regra geral de delegação de competência à Justiça Estadual, prevista no artigo 15, inciso I, da Lei n.º 5.010, de 1966. Eventuais devedores domiciliados ou que tenham seus bens penhoráveis em comarcas onde não funcionem Varas Federais poderão ser alcançados, se for o caso, mediante execução por carta, nos termos do art. 1213 do Código de Processo Civil.

32. Por fim, ressalta-se que a consolidação do presente trabalho deriva da iniciativa de várias instituições públicas e privadas, as quais trabalharam intensamente para que as idéias existentes na comunidade jurídica fossem sistematizadas e organizadas. As premissas utilizadas foram a eficiência e eficácia da execução fiscal, prestação jurisdicional célere sem descuidar das garantias dos executados, respeitando sempre a natureza jurídica do crédito público envolvido.

33. A partir da Audiência Pública sobre a Execução Fiscal Administrativa realizada pelo Conselho da Justiça Federal em 2007, sob a coordenação do Ministro Gilson Dipp, Coordenador-Geral da Justiça Federal, foi iniciada a elaboração de um anteprojeto de Lei de Execução Fiscal judicial, que incorporasse as sugestões do anteprojeto de Lei de Execução Fiscal Administrativa da PGFN, do anteprojeto de Lei de Penhora Administrativa do Prof. Kioshi Arada, bem como as sugestões do Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho, insigne tributarista presente naquele ato.

34. Ademais, o modelo que ora se propõe tem respaldo no objeto da Consulta

Pública n.º 01/2005, visando propor um anteprojeto de lei voltado à revisão da Lei n.º 6.830 de 22 de setembro de 1980, Lei de Execução Fiscal, apresentado pelo Conselho da Justiça Federal, tendo em vista o interesse geral de que se reveste a matéria, havendo sido elaborado a partir de proposta formulada por comissão formada no âmbito do Conselho da Justiça Federal, coordenada pelo Ministro Teori Zavascki e de idéias contidas no anteprojeto de lei de execução fiscal administrativa idealizado pela PGFN, na pessoa do Procurador-Geral Dr. Luís Inácio Lucena Adams, no sentido de agilizar a cobrança da Dívida Ativa.

35. O grupo de trabalho foi composto por representante da AJUFE, Juiz Federal Marcus Lívio Gomes e da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Procurador da Fazenda Nacional Paulo César Negrão, sendo as conclusões apresentadas ao Presidente da Ajufe, Juiz Federal Walter Nunes da Silva Júnior e ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, Dr. Luís Inácio Lucena Adams e ao Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp.

36. Alcançado o consenso em relação à maioria dos pontos controversos, o Coordenador-Geral da Justiça Federal, Ministro Gilson Dipp, aprovou a consolidação de um texto comum, que ora é apresentado ao Excelentíssimo Senhor Presidente da República para ser encaminhado ao Congresso Nacional como Anteprojeto de Lei de Execução Fiscal fruto do consenso entre vários atores da sociedade.

37. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

Assinado eletronicamente por: Guido Mantega, Jose Antonio Dias Toffoli